



000000 + 000000



Bazele contabilității întreprinderii

IULIANA EUGENIA GEORGESCU

DOBTEL ISTRATE + LEONTINA PAYALGAIA

DANIELA NEONILA MARDIROB + ROXANA MANDELA DICH

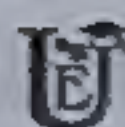
MIHAI CARR + MIHAI-BOGDAN AFRASINEI



EDITURA UNIVERSITĂȚII BUCUREȘTI, CALĂDĂRĂȘI, 100014-25, ROMANIA

IULIANA EUGENIA GEORGESCU
• **COSTEL ISTRATE • LEONTINA PĂVĂLOAIA**
• **DANIELA NEONILA MARDIROS • ROXANA MANUELA DICU**
• **MIHAI CARP • MIHAI-BOGDAN AFRĂSINEI**

Bazele contabilității întreprinderii



Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași

2020

Iuliana Eugenia Georgescu – prof. univ. dr. la Departamentul CIES din cadrul FEAA, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, cu o experiență de peste 25 de ani în învățământul superior, autoare și coautoare a numeroase cărți și studii de specialitate în domeniul Contabilității, are ca domenii de interes Contabilitatea generală, Contabilitatea publică, Contabilitatea managerială, Contabilitatea operațiunilor de reorganizare a societăților comerciale, Contabilitatea în turism etc.

Costel Istrate – prof. univ. dr. la Departamentul CIES din cadrul FEAA, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, cu o experiență de peste 25 de ani în învățământul superior, autor și coautor a numeroase cărți și studii de specialitate în domeniul Contabilității, iar domeniile de interes sunt Contabilitate generală, Contabilitatea operațiunilor fiscale ale întreprinderii, Contabilitatea grupurilor de întreprinderi, Raportările financiar-contabile, Inițierea în IAS/IFRS etc.

Leontina Păvăloaia – conf. univ. dr. la Departamentul CIES din cadrul FEAA, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, are ca domenii de interes Contabilitatea instituțiilor publice, Bazele contabilității, Contabilitatea de gestiune, Contabilitatea mediului, Concepte și teorii de evaluare în afaceri, fiind autorul unei cărți și coautor la peste 16 manuale și cărți. A finalizat studii postdoctorale în economie, sub egida Academiei Române. A efectuat stagii de documentare în Franța și Anglia.

Daniela Neonila Mardiros – conf. univ. dr. la Departamentul CIES din cadrul FEAA, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, are ca domenii de interes Bazele contabilității, Contabilitatea publică, Contabilitatea financiară, Contabilitatea persoanelor juridice fără scop lucrativ. A publicat atât lucrări de specialitate, cât și cărți în domeniile specificate, pe plan național și internațional. A absolvit studii postdoctorale și a participat, în domeniile de interes, la conferințe științifice naționale și internaționale.

Roxana Dicu – conf. univ. dr. la Departamentul CIES din cadrul FEAA, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, are ca domenii de interes Bazele contabilității, Contabilitate financiară, Normalizarea contabilității întreprinderii, Contabilitate comparată, Contabilitate financiară intermediară. Este autoare și coautoare a unor cărți și studii publicate sau prezentate în cadrul unor manifestări științifice în domeniile de interes enumerate.

Mihai Carp – conf. univ. dr. la Departamentul CIES din cadrul FEAA, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, are ca domenii de interes Bazele contabilității, Contabilitate financiară, Gestiunea financiar-contabilă a întreprinderii, Contabilitatea exportului și importului de mărfuri, Evaluarea proprietăților imobiliare și a bunurilor mobile, Contabilitate aplicată. Este autor și coautor al unor cărți și studii publicate sau prezentate în cadrul unor manifestări științifice în domeniile de interes enumerate.

Mihai-Bogdan Afrăsinei – lect. univ. dr. la Departamentul CIES din cadrul FEAA, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, autor și coautor al unor studii și lucrări de Contabilitate, are ca domenii de interes Bazele contabilității, Contabilitatea financiară, Contabilitatea publică, Contabilitate de gestiune, Contabilitate în turism.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

Bazele contabilității întreprinderii / Iuliana Eugenia Georgescu, Costel Istrate, Leontina Păvăloaia, ... - Iași: Editura Universității „Al. I. Cuza”,

2020

ISBN 978-606-714-605-9

I. Georgescu, Iuliana Eugenia

II. Istrate, Costel

III. Păvăloaia, Leontina

657

CUPRINS

INTRODUCERE.....	9
Capitolul 1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII	13
1.1. Definirea obiectului contabilității	13
1.2. Entitățile economice – sferă de acțiune a contabilității.....	14
1.3. Caracterizarea sistemului informațional contabil.....	17
1.4. Utilizatorii informațiilor contabile și cerințele lor informaționale.....	18
1.5. Structuri de mijloace și resurse	20
1.5.1. Structuri de bilanț. Criterii de clasificare a activelor și pasivelor	21
1.5.2. Active imobilizate (imobilizări sau active necurente)	22
1.5.2.1. <i>Imobilizări necorporale</i>	22
1.5.2.2. <i>Imobilizări corporale</i>	24
1.5.2.3. <i>Imobilizări financiare</i>	25
1.5.3. Active circulante	26
1.5.3.1. <i>Stocuri</i>	26
1.5.3.2. <i>Creanțe curente</i>	28
1.5.3.3. <i>Active de trezorerie</i>	32
1.5.4. Datorii (structură de pasiv)	33
1.5.4.1. <i>Datorii financiare</i>	33
1.5.4.2. <i>Alte datorii (comerciale, salariale, fiscale, sociale ...)</i>	33
1.5.4.3. <i>Provizioane</i>	36
1.5.5. Capitaluri proprii.....	36
1.5.6. Definiții și clasificări privind fluxurile de venituri și de cheltuieli.....	38
1.6. Întrebări și teste-grilă	41
1.6.1. Întrebări.....	41
1.6.2. Teste-grilă	41
Capitolul 2. METODA CONTABILITĂȚII	43
2.1. Definirea metodei contabilității	43
2.2. Bilanțul – mijloc de reprezentare a patrimoniului.....	44
2.2.1. Conceptele de activ, pasiv, datorii și capitaluri proprii.....	44
2.2.2. Principii și convenții contabile.....	46
2.2.3. Reguli de evaluare a elementelor patrimoniale.....	48
2.2.4. Tipuri de influențe ale operațiunilor asupra bilanțului. Reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori sub forma unui bilanț mobil (prima treaptă a metodei)	50
2.3. Contul – mijloc de înregistrare a evenimentelor și tranzacțiilor. Sistemul de conturi (treapta a doua a metodei contabilității).....	62
2.3.1. Definiția, structura, funcțiile și regulile de funcționare a conturilor.....	62
2.3.2. Conturi sintetice și conturi analitice.....	65
2.3.3. Înregistrarea în partidă dublă și corespondența conturilor.....	66
2.3.4. Înregistrarea cronologică și înregistrarea sistematică	69
2.4. Calcule periodice de sinteză (treapta a treia a metodei contabilității).....	75
2.4.1. Prezentare generală	76
2.4.2. Balanța de verificare – procedeu specific contabilității	77

2.5. Întrebări și teste-grilă	82
2.5.1. Întrebări.....	82
2.5.2. Teste-grilă	82
Capitolul 3. DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII	85
3.1. Aspecte generale privind întocmirea, reconstituirea, păstrarea și arhivarea documentelor financiar-contabile	85
3.2. Registrele de contabilitate.....	89
3.3. Formele de înregistrare în contabilitate	91
3.4. Clasificarea documentelor financiar-contabile	93
3.5. Modele de documente financiar-contabile	95
3.6. Întrebări și teste-grilă	96
3.6.1. Întrebări.....	96
3.6.2. Teste-grilă	96
Capitolul 4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR	99
4.1. Contabilitatea operațiunilor privind achizițiile de stocuri, lucrări și servicii	100
4.2. Contabilitatea operațiunilor privind consumurile de stocuri.....	111
4.3. Contabilitatea operațiunilor privind obținerea producției	119
4.4. Contabilitatea operațiunilor privind vânzările	128
4.5. Contabilitatea decontărilor cu personalul, asigurările și protecția socială.....	138
4.6. Contabilitatea decontărilor cu bugetul statului	142
4.7. Contabilitatea operațiunilor privind trezoreria.....	148
4.8. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind imobilizările	153
4.8.1. Contabilitatea operațiunilor privind intrările și ieșirile de active imobilizate.....	153
4.8.2. Contabilitatea operațiunilor privind deprecierea activelor imobilizate.....	163
4.9. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind capitalurile.....	169
4.9.1. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind capitalurile proprii.....	169
4.9.2. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind capitalurile împrumutate	178
4.10. Analiza și funcționarea conturilor speciale.....	181
4.11. Analiza și funcționarea conturilor de gestiune.....	184
4.12. Aplicație privind contabilitatea cheltuielilor și a veniturilor	184
4.13. Întrebări și teste-grilă	190
4.13.1. Întrebări.....	190
4.13.2. Teste-grilă	190
Capitolul 5. INVENTARIEREA ȘI INVENTARUL	193
5.1. Conceptul de inventariere și funcțiile acesteia.....	193
5.2. Clasificarea inventarierilor.....	194
5.3. Etapele inventarierii	196
5.4. Întrebări și teste-grilă	203
5.4.1. Întrebări.....	203
5.4.2. Teste-grilă	204
Capitolul 6. CALCULAȚIA COSTURILOR.....	205
6.1. Aspecte conceptuale privind calculația costurilor.....	205

6.2. Principii de aplicat în calculația costurilor.....	208
6.3. Modalități de calcul al costurilor	209
6.4. Metode de calculație a costurilor	212
6.5. Întrebări și teste-grilă	214
6.5.1. Întrebări.....	214
6.5.2. Teste-grilă	214

Capitolul 7. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE.....215

7.1. Obiectivul și structura situațiilor financiare anuale	215
7.2. Lucrările contabile de închidere a exercițiului financiar.....	218
7.3. Lucrări de sistematizare a datelor în Bilanț, Contul de profit și pierdere și notele explicative	239
7.4. Întrebări și teste-grilă	250
7.4.1. Întrebări.....	250
7.4.2. Teste-grilă	250

BIBLIOGRAFIE.....251

Anexa 1. Registrele de contabilitate	253
Anexa 2. Documente utilizate în evidența mijloacelor fixe.....	257
Anexa 3. Documente specifice bunurilor de natura stocurilor.....	269
Anexa 4. Documente utilizate în evidența mijloacelor bănești și a decontărilor dintre entitate și terți.....	283
Anexa 5. Documente utilizate în evidența salariilor și a altor drepturi de personal	289
Anexa 6. Documente financiar-contabile pentru contabilitatea generală	295
Anexa 7. Documente financiar-contabile specifice altor activități	303
Anexa 8. Planul de conturi general	307

INTRODUCERE

De-a lungul timpului, statutul contabilității – *artă, tehnică sau știință* – a fost în strânsă legătură cu stadiul dezvoltării cunoștințelor în acest domeniu și cu mediul social-economic și cultural în care au operat aceste cunoștințe. În afara acestor trei abordări, contabilitatea a fost individualizată, mai recent, și ca un limbaj de comunicare, ca un *sistem informațional*.

Conceptia potrivit căreia contabilitatea poate fi considerată o artă s-a conturat în contextul socio-istoric al apariției și dezvoltării contabilității în partidă dublă. În acest sens, pot fi reținute ideile unor autori de lucrări contabile din secolul al XIX-lea, în opinia cărora contabilitatea are ca obiect „specii de operațiuni”, după Edmond Degrange-frui, sau „operațiunile persoanelor de afaceri”, după Morisson, „conturile unei întreprinderi în așa fel încât să reiasă, cât mai comod posibil, învățămintele căutate”, după Courcelle Senenul, sau „toate operațiunile comerciale fără excepție”, conform opiniei lui Joseph Barre¹. Practic, deși contabilitatea nu are nici un mesaj estetic, ea poate fi considerată arta reprezentării abstracte a unei realități concrete, adică realitatea economică². Într-o definiție formulată în 1941, Institutul American al Contabililor Publici Autorizați (AICPA) considera *contabilitatea* ca „*arta înregistrării, clasificării și rezumării într-o manieră semnificativă și în exprimare bănească a tranzacțiilor (operațiilor) și evenimentelor (faptele) care au, chiar și parțial, caracter financiar, precum și interpretarea rezultatelor acestor acțiuni*”³.

Dacă limităm contabilitatea numai la înregistrările contabile, atunci o putem considera ca o tehnică de gestiune, respectiv partea aplicativă a teoriei contabile, având în vedere că prin tehnică se înțelege „ceea ce privește aplicarea cunoștințelor teoretice”⁴. În evoluția literaturii contabile au fost prezentate diferitele tehnici folosite de practicienii contabili, tehnici care au stat la baza elaborării unor teorii ale contabilității. Practic, în contabilitate sunt înregistrate, prin tehnici specifice, acele tranzacții și evenimente care pot fi exprimate în etalon monetar, delimitându-se astfel realitatea contabilă.

Începând cu secolul al XIX-lea, considerat un secol al contrastelor, concepția conform căreia *contabilitatea este o știință* se impune din ce în ce mai mult. Primele lucrări contabile consideră contabilitatea ca o știință administrativă. Având în vedere rolul practicii în dezvoltarea contabilității, unii autori văd în contabilitate o „*tehnosciență*” sau „*o tehnică în simbioză cu știința*”⁵. După unii autori⁶, argumentele care susțin concepția conform căreia contabilitatea este o știință sunt următoarele: are un obiect propriu, dispune de o metodă specifică, descoperă legi și legități proprii și are un vocabular propriu.

Trebuie remarcat faptul că, în prezent, nu există un consens asupra statutului științific al contabilității, dar mulți autori recunosc calitatea de domeniu științific datorită existenței unui ansamblu de teorii contabile și de metode pentru elaborarea acestor teorii. Contabilitatea este astăzi adjudecată de două familii de științe: științele economice și științele de gestiune. Apartenența la familia științelor economice este justificată de legătura strânsă cu economia, context în care contabilitatea își propune să reflecte într-o manieră convențională toate faptele care afectează întreprinderea, respectiv cele privind producția, repartiția și consumul, fiind considerată „cea mai sigură metodă de observare economică”⁷. Pe de altă parte, fiind o disciplină științifică utilitaristă a acțiunii umane, cu rol de producere și difuzare a informațiilor, contabilitatea este încadrată în familia științelor de gestiune.

¹ Petriș, R., *Contabilitate generală*, vol. I, Iltco, Iași, 1988, p. 17.
² Ionășcu, I., *Epistemologia contabilității*, Editura Economică, București, 1997, p. 15.
³ Needles Jr., B. E., Anderson, H. R., Caldwell, J. C., *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a cincea (traducere), Editura Arc, Chișinău, 2000 (după ediția din 1993 a versiunii americane), p. 2.
⁴ Ionășcu, I., *op. cit.*, p. 17.
⁵ Colasse, B., *Comptabilité générale*, Editura Economica, Paris, 2000, p. 14.
⁶ Petriș, R., *Bazele contabilității*, Editura Gorun, Iași, 2002, p. 8.
⁷ Ionășcu, I., *Dinamica doctinelor contabile contemporane. Studii privind paradigmele și practicile contabilității*, Editura Economică, București.

INTRODUCERE

În contextul actual, al unei abordări sistemice a organizațiilor, contabilitatea poate fi concepută și ca *sistem informațional* care *cuantifică și prelucrează datele, apoi transmite informațiile* financiare relative la o entitate economică, informații utile în procesul de luare a *deciziilor*.

Tranziția la economia de piață a generat, între altele, și reforma sistemului contabil românesc, însă preocupările pentru perfecționarea contabilității în țara noastră continuă și în prezent. În cadrul acestui proces de reformă, demarat în anul 1990, se disting următoarele etape⁸:

- **perioada 1990-1994**, caracterizată prin încercări de adaptare a vechiului sistem de contabilitate monist la cerințele economiei de piață. Un moment marcant al acestei perioade este apariția Legii contabilității nr. 82/1991, publicată pentru prima dată în Monitorul Oficial al României nr. 265/27.12.1991, cu aplicare de la 1 ianuarie 1992, care prevedea obligativitatea ținerii contabilității de către regiile autonome, societățile comerciale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile și celelalte persoane juridice, precum și de către persoanele fizice care au calitatea de comerciant;

- **perioada 1994-1999**, caracterizată prin acceptarea, pe plan doctrinar, a necesității unei reforme contabile de profunzime. Ea s-a produs, în plan reglementar și aplicativ, prin trecerea de la sistemul contabil monist la sistemul contabil dualist, specific țărilor Europei continentale. Regulamentul de aplicare a Legii contabilității nr. 704/22.12.1993, cu aplicare de la 1.01.1994, marchează un moment important în evoluția reglementărilor contabile prin introducerea sistemului dualist de contabilitate, a planului de conturi, a principiilor contabile și a primelor reguli de evaluare în contabilitate. Practic, în această etapă s-a urmărit armonizarea normelor contabile românești cu directivele europene (Directiva a IV-a, adoptată în 1978, privind conturile anuale, Directiva a VII-a, adoptată în 1983, privind conturile consolidate și Directiva a VIII-a, adoptată în 1984, privind calificarea profesională a experților contabili);

- **perioada 1999-2005** se remarcă prin eforturile de armonizare a legislației contabile cu directivele europene și de asimilare a Standardelor Internaționale de Contabilitate (sunt avute în vedere atât standardele contabile internaționale, cât și interpretările referitoare la unele dintre standardele contabile internaționale). În cadrul acestor eforturi de armonizare se pot remarca următoarele momente mai importante:

- apariția *OMF nr. 403/1999*, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 480/4.10.1999, care marchează prima tentativă a contabilității românești de armonizare cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele de Contabilitate Internaționale;
- intrarea în vigoare a *OMFP nr. 94/2001* pentru aprobarea Reglementărilor contabile românești conforme cu Directiva a IV-a a CEE și Standardele Internaționale de Contabilitate, care a abrogat *OMF nr. 403/1999* și prin care se implementează formatul bilanțului vertical (listă), ce are la bază practica anglo-saxonă. Prevederile acestui ordin stabilesc, pentru perioada 2001-2005, programul de implementare a reglementărilor de către societățile comerciale, după cum urmează⁹:

Sfârșitul exercițiului financiar	Cifra de afaceri a anului anterior (euro)	Total active pentru anul anterior (euro)	Număr mediu de salariați ai anului anterior
31 decembrie 2001	peste 9 milioane	peste 4,5 milioane	250
31 decembrie 2002	peste 8 milioane	peste 4 milioane	200
31 decembrie 2003	peste 7 milioane	peste 3,5 milioane	150
31 decembrie 2004	peste 6 milioane	peste 3 milioane	100
31 decembrie 2005	peste 5 milioane	peste 2,5 milioane	50

- apariția *OMFP nr. 1827/2003* privind modificarea și completarea unor reglementări în domeniul contabilității, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 53/22.01.2004, care a demarat aplicarea viitoare a standardelor internaționale în România, preluate sub denumirea de *International Financial Reporting Standards (IFRS)*;

- apariția *OMFP nr. 306/26.02.2002* (publicat în Monitorul Oficial nr. 279 bis/25.04.2002), conform căruia, începând cu data de 1 ianuarie 2003, persoanele juridice care îndeplinesc cel

⁸ Pop, A., *Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002, p. 3.

⁹ Vezi *OMFP nr. 94/2001*, publicat în M.O. nr. 85/20.02.2001, art. 2, al. 2.

puțin două dintre următoarele criterii: cifra de afaceri – până la 5 milioane euro; total active – până la 2,5 milioane euro și număr mediu de salariați – până la 50 de salariați aplică *Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene*;

▪ **perioada 2005-2009** se caracterizează prin continuarea acțiunilor de armonizare a legislației contabile românești cu directivele europene și de asimilare a Standardelor Internaționale de Contabilitate. În această perioadă, una dintre normele românești care a generat schimbări semnificative în domeniul contabilității a fost *OMFP nr. 1752/2005* pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene. Acest ordin a făcut și face parte integrantă din procesul de acceptare a acquis-ului comunitar, în condițiile în care aderarea României la Uniunea Europeană era iminentă (1 ianuarie 2007). Prin acest ordin, normalizatorii români au adus în prim-plan conformitatea contabilității românești cu directivele europene, în special Directiva a IV-a și Directiva a VII-a¹⁰.

Un alt moment marcant al acestei perioade a fost publicarea în Monitorul Oficial nr. 602 din 12.07.2006 a *OMFP nr. 1121/2006*, conform căruia devine obligatorie întocmirea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și care întocmesc situații financiare consolidate a situațiilor financiare conform IFRS pentru exercițiul financiar care va fi încheiat la 31 decembrie 2007.

▪ **perioada 2009-2013** se remarcă, în primul rând, prin intrarea în vigoare a *OMFP nr. 3055/2009* pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, ordin care a clarificat o serie de probleme existente în reglementările anterioare, însă a devenit absolut necesară o actualizare a acestui ordin, pentru a fi conform cu Directiva 2013/34/EU. Pe de altă parte, din 2012 se face tranziția de la folosirea opțională a IFRS la o utilizare impusă, astfel că entitățile care intrau în sfera *OMFP nr. 881/2012* trebuiau să întocmească și să publice situații financiare în limba română și în monedă națională, având ca bază IFRS-urile. Trebuie menționat faptul că întreprinderile ce folosesc IFRS vor continua să aplice aceste norme și în condițiile neadmiterii pe parcurs a valorilor lor mobiliare către tranzacționarea pe o piață reglementată. Aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, este realizată prin *OMFP nr. 1286/2012*.

▪ **perioada 2014-prezent** se remarcă, în primul rând, prin apariția *OMFP nr. 1802/2014* pentru aprobarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care aduce în actualitate baza conceptuală ce stă la baza întocmirii situațiilor financiare anuale, preluând atât influențe din Cadrul General Conceptual pentru raportarea financiară, cât și din Directiva 2013/34/EU. În ceea ce privește aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară în contabilitatea entităților cotate la Bursa de Valori București, trebuie menționat faptul că *OMFP nr. 2844/2016*, care a abrogat *OMFP nr. 1286/2012*, reglementează întocmirea situațiilor financiare anuale ale societăților cotate, începând cu exercițiul financiar 2016.

Standardele internaționale de contabilitate reprezintă un ansamblu de principii, reguli și metode contabile corelate între ele, axate pe o temă principală bine delimitată. În plan funcțional, ele reprezintă instrumente de influențare a reglementărilor naționale în domeniul contabilității și practicilor contabile. Spre deosebire de normele contabile naționale, standardele contabile internaționale sunt veritabile instrumente de referință.

Sistemul de contabilitate din țara noastră este organizat, în prezent, după *concepția dualistă*, ceea ce înseamnă că își organizează conturile în două circuite distincte, respectiv circuitul contabilității financiare sau generale și circuitul contabilității de gestiune¹¹.

În zilele noastre, termenului contabilitate îi este atribuit și sensul de *compartiment specializat* în care se realizează sistemul de informații contabile. Aceste compartimente specializate pot să aparțină unei anumite entități economico-sociale sau pot fi entități cu statut de societăți independente. Acestea din urmă trebuie să fie abilitate și să fie încadrate cu specialiști – membri ai Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

¹⁰ Popescu, L., *Contabilitatea românească între standardele internaționale și directivele europene*, în revista *Contabilitatea și Gestiunea firmei*, nr. 2/2007.

¹¹ Epuran, M., Băbăiță, V. și Grosu, C., *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timișoara, 1996, p. 7.

Capitolul 1

OBIECTUL CONTABILITĂȚII

1.1. Definirea obiectului contabilității

Ca disciplină științifică independentă, contabilitatea are un obiect propriu de studiu.

Obiectul propriu unei științe exprimă o categorie de fapte, un grup de fenomene de care se ocupă o anumită știință, dintr-un anumit unghi de vedere, cu scopul de a stabili raporturi invariabile, legități sau principii, între fenomenele și cauzele care le-au produs într-un cadru de categorii specifice¹².

Câmpul de observare al contabilității îl constituie perimetrul unei entități economico-sociale în cadrul căreia se desfășoară un ansamblu de activități și procese. Este important să se cunoască ce aspecte din viața unei entități își propune să reflecte contabilitatea. Practic, este vorba de a preciza care este obiectul contabilității, altfel spus, care este materia care se înregistrează în contabilitate.

În decursul timpului, s-au formulat numeroase definiții ale obiectului contabilității, fără ca vreuna să se fi bucurat de o adeziune unanimă. Cauza o constituie poziția pe care s-au situat și optica adoptată de diferiți teoreticieni contabili.

Totuși, există un consens asupra faptului că în contabilitate se „înregistrează, clasează și regroupează informațiile referitoare la mișcările de valori având ca origine activitățile întreprinderii”¹³ și că informațiile furnizate de contabilitate se referă la situația entității, precum și la rezultatele acesteia. Controversele din literatura contabilă, care se manifestă și în prezent, se referă la sensul noțiunii de situație, respectiv dacă este vorba de situația juridică, economică sau financiară¹⁴.

Concepția juridică cu privire la obiectul contabilității pornește de la ipoteza că în sfera de cunoaștere a acesteia se cuprind atât drepturile și obligațiile pecuniare ale unui titular de patrimoniu, cât și bunurile economice aflate în proprietatea sa.

Conform acestei concepții, contabilitatea elaborează și aplică principii, norme și procedee cu ajutorul cărora se asigură evidența, calculul, analiza și controlul patrimoniului în vederea reflectării situației entității și furnizării de informații necesare diferitelor categorii de utilizatori. Se acordă prioritate reflectării situației și modificărilor patrimoniului, respectiv drepturilor și obligațiilor întreprinderii și apoi realității economice.

Potrivit **concepției economice**, obiectul contabilității îl constituie ansamblul de utilizări și de resurse ale unei entități economice, ansamblu denumit și capital¹⁵.

Utilizările definesc modul de întrebuințare a valorilor în cadrul activităților desfășurate de o entitate. Ele pot fi grupate în utilizări permanente sau stabile (imobilizări), utilizări temporare sau curente (activele circulante) și utilizări rezultat, respectiv pierderea generată de o activitate nerentabilă.

Resursele se referă la sursele sau izvoarele de finanțare a valorilor susceptibile de a fi valorificate într-o împrejurare dată. Ele pot fi proprii, atrase sau străine și resurse rezultate sub forma profitului realizat din activitatea desfășurată de întreprindere¹⁶.

Spre deosebire de concepția juridică, această concepție include în sfera de cunoaștere a contabilității toate bunurile utilizate în scopuri economice, inclusiv pe cele asupra cărora entitatea nu are drept de proprietate.

În literatura contabilă se vorbește și de o **concepție financiară** cu privire la obiectul contabilității, care are în vedere gruparea activelor după criteriul lichidității, iar a pasivelor după

¹² Petriș, R., *Contabilitate generală*, Editura Universității „Al. I. Cuza”, Iași, 1988, p. 1.

¹³ Capron, M., *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, București, 1994, p. 53.

¹⁴ Oprean, I., Popa, I. E., Nistor, C. E., Oprean, D., *Bazele contabilității. Logica înregistrărilor contabile. Aplicații practice*, Editura Dacia, Cluj Napoca, 2002, p. 14.

¹⁵ Oprean, I., Popa, I. E., Nistor, C., E., Oprean, D., *op. cit.*, p. 22.

¹⁶ Oprea, C., Ristea, M., *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică R.A., București, 2003, p. 8.

eriteriul exigibilității. Este o variantă atât a concepției economice, cât și a celei juridice, dând prioritate prezentării fluxurilor de numerar prin intermediul tabloului fluxurilor de trezorerie.

Pornind de la faptul că această concepție își propune să pună în evidență în ce măsură „este întreprinderea capabilă, prin structura activelor pe care le deține, să facă față datorii sale atunci când acestea ajung la scadență”, accentul este pus pe echilibrul dintre active și datorii¹⁷. În acest context, este importantă ordonarea activelor după lichiditate (capacitatea lor de a se converti în numerar), de la cele cu lichiditatea cea mai redusă (activele imobilizate) până la cele mai lichide (mijloacele de trezorerie), respectiv ordonarea pasivelor după exigibilitate (calitatea unei datorii de a deveni scadență), de la cele mai puțin exigibile (capitalurile proprii) la cele mai exigibile (datoriile pe termen scurt).

Având în vedere că scopul contabilității este satisfacerea necesităților informaționale ale diferiților utilizatori, cea mai mare parte a definițiilor actuale ale obiectului contabilității sunt, din punct de vedere al concepției, mixte, de tipul abordare economico-juridică, juridico-financiară sau chiar juridico-economico-financiară.

După o concepție economico-juridică, obiectul contabilității este reprezentat de ansamblul mișcărilor de valori exprimabile în bani dintr-un perimetru de mică sau mare întindere, precum și raporturile economico-juridice care iau naștere între diferite entități și care generează decontări bănești între ele; calculele contabilității reflectă deodată mișcarea și transformarea mijloacelor, precum și resursele în ordinea de formare și după destinație în procesul reproducției¹⁸.

Din această ultimă definiție a obiectului contabilității se poate deduce că accentul cade pe următoarele elemente esențiale:

- faptele și fenomenele studiate – *mișcările de valori și raporturile economico-juridice ale entității cu diverși terți* – trebuie să fie obligatoriu exprimate în etalon monetar;
- vorbim de obiectul contabilității atâta timp cât ne raportăm la perimetrul unei anumite entități, indiferent de modul de organizare (societate cu personalitate juridică, regie autonomă, instituție publică, asociație, fundație etc.);
- dubla reflectare a materiei contabile: sub aspect de existență (mijloace) și sub aspect de proveniență (resurse).

1.2. Entitățile economice – sferă de acțiune a contabilității

Contabilitatea nu este o știință abstractă, în sensul că ea se raportează la o anumită entitate economico-socială care, după caz, poate fi o societate comercială, o instituție publică, o asociație etc. O entitate economico-socială poate fi considerată perimetru contabil deoarece reprezintă locul de organizare a contabilității și de elaborare a informațiilor financiar-contabile furnizate tuturor utilizatorilor interni și externi¹⁹.

Entitățile pot fi studiate din diferite puncte de vedere, cum ar fi²⁰:

- *juridic* – ca entitate juridică, aceasta poate lua diferite forme de personalitate juridică. În această calitate, ea are drepturi și își asumă obligații, iar statutul său juridic servește ca suport noțiunii de patrimoniu (definit prin relațiile cu terții, care dau naștere la creanțe și datorii);
- *economic* – ca entitate economică, ea este un agent economic care angajează un capital într-un proces de transformare și/sau de fabricație în vederea furnizării pe piață de bunuri și servicii;
- *social* – ca entitate socială, utilizează resurse umane în vederea obținerii bunurilor și serviciilor.

¹⁷ Popa, I. E., Briciu, S., Oprean, I., Bunget, O., Pereș, C., Pete, Ș., *Bazele contabilității. Aplicații practice*, Editura Economică, București, 2009, p. 33.

¹⁸ Rusu, D., *Bazele contabilității*, EDP, București, 1980, pp. 30-31.

¹⁹ Pereș, I., Pereș, C. și colaboratori, *Bazele contabilității*, Editura Mirton, Timișoara, 2011, p. 49.

²⁰ Epuran, M., Băbăiță, V., Grosu, C., *op. cit.*, p. 11.

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Conform Legii contabilității republicată și modificată²¹, au obligația să organizeze și să conducă contabilitate financiară și, după caz, contabilitate de gestiune, adaptată la specificul activității, următoarele tipuri de entități: societățile comerciale²², societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste, instituțiile publice, asociațiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial. De asemenea, au obligația să organizeze și să conducă contabilitate proprie și subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate care aparțin persoanelor menționate anterior, cu sediul sau domiciliul în România, precum și sediile permanente din România care aparțin altor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate.

Persoanele fizice care desfășoară activități producătoare de venituri au obligația să conducă contabilitate simplificată, bazată pe regulile contabilității în partidă simplă, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.

Regiile autonome sunt entități economice aflate în proprietate publică constituite în domeniile ramurilor economice de interes strategic național (industria de armament, industria energetică, exploatarea minelor și gazelor naturale, poșta), precum și în unele domenii aparținând altor ramuri stabilite de guvern. Acestea se organizează și funcționează sub două forme:

- regii de interes național (poșta, telecomunicații, industria de armament, industria energetică etc.), înființarea lor fiind decisă de guvern;
- regii de interes local (servicii de transport în comun, apă, canalizare), care sunt înființate ca urmare a deciziilor autorităților locale (primării).

Potrivit legii nr. 15/1990 privind reorganizarea unităților economice de stat în regii autonome și societăți comerciale, regiile autonome sunt constituite ca persoane juridice cu gestiune economică și autonomie financiară. Aceasta înseamnă că regiile autonome trebuie să își acopere din venituri toate cheltuielile și datoriile acumulate. Legea permite, pentru motive temeinice și cu aprobarea ministerului de resort, depășirea volumului de cheltuieli, situație în care, însă, se impune determinarea acestui quantum și a posibilităților de compensare a pierderilor.

Societățile comerciale sunt entități cu personalitate juridică create prin libera voință și inițiativă a investitorilor. Ele se pot constitui în una din următoarele forme: societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate în comandită pe acțiuni, societate pe acțiuni și societate cu răspundere limitată²³.

Societățile în nume colectiv (SNC) sunt acelea ale căror obligații sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociații răspund nelimitat și solidar pentru obligațiile societății. Părțile sociale nu pot fi reprezentate de titluri de valoare negociabile.

Societățile în comandită simplă (SCS) sunt acelea în care obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociații se împart în două categorii: asociați comanditați și asociați comanditari. **Comanditații** răspund solidar și nelimitat pentru obligațiile sociale, iar **comanditarii** răspund numai până la concurența capitalului social subscris. Capitalul social este divizat în părți sociale care nu pot fi cedate de comanditari fără acordul unanim al acestora.

Societățile în comandită pe acțiuni (SCA) au aceleași caracteristici ca și societățile în comandită simplă, cu deosebirea că părțile comanditarilor sunt separate în acțiuni ca titluri de valoare negociabile.

Societățile pe acțiuni (SA) sunt acelea ale căror obligații sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociații sunt obligați să răspundă în limita capitalului subscris, exprimat în acțiuni.

²¹ *** *Legea contabilității nr. 82/1991*, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 /2008, actualizată prin Legea 121/2015 privind aprobarea OUG 79/2014, publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 382 din 2 iunie 2015, art.1, alin (1)-(3).

²² Potrivit prevederilor art. 18, pct. 31 din Legea nr. 76/2012 pentru punerea în aplicare a Legii 134/2010 privind Codul de procedură civilă, în tot cuprinsul legii 31/1990 sintagma „societate comercială sau, după caz, „societăți comerciale” se înlocuiește cu termenul „societate” sau, după caz, „societăți”; se recomandă utilizarea ca sinonime ale expresiei „societate comercială” a termenilor „societate reglementată de Legea 31/1990”, „societate cu personalitate juridică” sau, simplu, „societate”.

²³ *** *Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale*, republicată în Monitorul Oficial al României, nr. 1066/17.11.2004, modificată prin Legea nr.152/18.06.2015 pentru modificarea și completarea unor acte normative în domeniul înregistrării în registrul comerțului, publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 519/13.07.2015.

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Acțiunile pot fi transmise liber terțelor persoane, nefiind necesară o încuviințare din partea celorlalți acționari.

Societățile cu răspundere limitată (SRL) sunt acelea ale căror obligații sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociații, în număr limitat, răspund numai în limita aportului la capital. Părțile sociale ale asociațiilor sunt netransmisibile altor persoane și nu pot fi reprezentate prin titluri de valoare negociabile, așa cum sunt acțiunile.

Dacă pornim de la faptul că societățile comerciale se constituie prin asocierea de persoane și/sau de capitaluri, putem grupa societățile comerciale astfel²⁴:

- ◆ **societăți de persoane**, în care includem:
 - *societățile în nume colectiv (SNC)*;
 - *societățile în comandită simplă (SCS)*;
- ◆ **societăți de capitaluri**, respectiv:
 - *societățile în comandită pe acțiuni (SCA)*;
 - *societățile pe acțiuni (SA)*;
- ◆ **societăți mixte**, categorie în care includem *societățile cu răspundere limitată (SRL)*.

După dimensiunile lor, entitățile se împart în:

- *entități mijlocii și mari*;
- *entități mici*;
- *microentități*.

Microentitățile sunt entități care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii²⁵:

- totalul activelor: 1.500.000 lei;
- cifra de afaceri netă: 3.000.000 lei;
- numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10.

Entitățile mici sunt entități care, la data bilanțului, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- totalul activelor: 17.500.000 lei;
- cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei;
- numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Entitățile mijlocii și mari sunt entități care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- totalul activelor: 17.500.000 lei;
- cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei;
- numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Constituirea efectivă a societăților comerciale are loc numai dacă întregul capital social a fost subscris și fiecare asociat sau acționar a vărsat în numerar sau a depus în natură, după caz, cota de aport stabilită de Legea societăților și actul constitutiv.

Instituțiile publice sunt entități care îndeplinesc activități ale administrației publice centrale sau locale ce au caracter de prestație social-culturală sau de altă natură. Caracteristica esențială a acestor entități o constituie faptul că activitatea lor nu generează venituri care să le asigure în întregime autofinanțarea, ele fiind finanțate, în cea mai mare parte, prin intermediul bugetelor, dar există și instituții finanțate din venituri proprii și din subvenții acordate de la buget.

Persoane juridice fără scop patrimonial sunt entități constituite pe principiul asocierii sau participării libere și desfășoară activități publice, social-culturale, religioase, precum și anumite activități economice. Conform Legii nr. 246/2005, persoanele fizice și persoanele juridice care

²⁴ Feleagă, N., Malciu, L., Bunea, Ș., *Bazele contabilității. O abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București, 2002, p. 19.

²⁵ *** Ordinul nr. 3781/ 23.12.2019 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 5/7.01.2020, Anexa 1, pct. 2.1-2.3.

urmăresc desfășurarea unor activități de interes general sau în interesul unor colectivități ori, după caz, în interesul lor personal nepatrimonial pot constitui asociații ori fundații²⁶.

Persoane fizice care desfășoară activități producătoare de venituri, numite și persoane fizice autorizate, sunt acele întreprinderi economice, fără personalitate juridică, organizate de o persoană fizică ce folosește, în principal, forța sa de muncă²⁷. Pentru aceasta ele trebuie să dețină autorizație emisă de autoritățile competente, în această categorie fiind incluși: notarii publici, avocații, experții contabili, auditorii financiari, cabinete individuale de medici etc.

În principiu, fiecare din aceste categorii de entități organizează contabilitate în partidă dublă, utilizând planuri de conturi proprii, cu excepția persoanelor fizice autorizate, care organizează contabilitate în partidă simplă.

1.3. Caracterizarea sistemului informațional contabil

Funcția de bază a oricărui sistem informațional economic, indiferent de gradul de complexitate, este de a produce informații pe baza cărora să se ia decizii la diferite nivele din structura organizatorică a unei entități. Principala sursă de date a sistemului informațional economic și, în același timp, una din componentele de bază ale acestuia este contabilitatea²⁸. Ea permite producerea și difuzarea de informații către utilizatori în vederea luării deciziilor.

Întreprinderile și, în general organizațiile, se caracterizează prin faptul că sunt locuri în care persoanele lucrează împreună pentru a crea bunuri și servicii²⁹. Privită ca „structură socială concretă” și ca „agent de producție”, întreprinderea posedă caracteristicile unui sistem în sensul că funcționează ca un tot organizat, compus din mai multe părți interconectate care urmăresc un obiectiv general. Atunci când se vorbește despre sistemul informațional al unei întreprinderi, de fapt, se vorbește despre un ansamblu de sisteme informaționale³⁰.

Sistemul informațional contabil este unul din cele cinci subsisteme ale întreprinderii. Primele definiții ale contabilității se axau pe funcția tradițională a acesteia de ținere a registrelor. În prezent, contabilul modern nu este implicat numai în ținerea registrelor ci și într-o serie de activități care presupun planificare, soluționarea unor probleme, control, orientare a acțiunilor, evaluare, verificare și audit. Toate aceste activități sunt în concordanță cu necesitățile utilizatorilor de informație contabilă.

Practic, *contabilitatea este un sistem informațional care cuantifică, prelucrează și comunică (transmite) informații financiare despre o entitate economică identificabilă*³¹.

Din această definiție a sistemului informațional contabil se desprind următoarele idei:

- a) contabilitatea cuantifică activitățile economice, înregistrând datele ce le privesc pentru o utilizare viitoare;
- b) datele sunt stocate, iar apoi prelucrate pentru a deveni informații utile;
- c) informațiile sunt comunicate prin intermediul rapoartelor (dărilor de seamă) factorilor de decizie.

Practic, *datele reprezintă intrările* în sistemul informațional contabil, iar *informațiile prelucrate, utile factorilor de decizie, reprezintă ieșirile* din sistem.

În ceea ce privește organizarea sistemului informațional contabil, trebuie remarcat că s-au conturat două concepții: una monistă și cealaltă dualistă.

²⁶ *** Legea nr. 246 din 18 iulie 2005 pentru aprobarea OG nr. 26/2000 cu privire la asociații și fundații, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 656/25 iul. 2005, art. 1, alin (1).

²⁷ *** Legea nr. 182/2016 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 828 din 19 octombrie 2016, art. 2, pct. i.

²⁸ Pânteș, I. P. și colectiv, *Contabilitatea financiară a agenților economici din România*, Editura Intelcredo, Deva, 1995, p. 5.

²⁹ Bonnebouche, J., Grenier, C., Mazat, J. N., *Système d'information comptable. Traitement des opérations commerciales*, Les Éditions Foucher, Paris, 2001, p. 8.

³⁰ Tugui, A., *Produse informatice generalizate pentru contabilitate*, Editura CECCAR, București, 2003, p. 64.

³¹ Needles Jr., B. E., Anderson, H. R., Caldwell, J. C., *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a cincea (traducere), Editura Arc, Chișinău, 2000 (după ediția din 1993 a versiunii americane), p. 3.

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Conform *concepției moniste*, sistemul informațional contabil este organizat într-un singur circuit atât pentru operațiile care privesc relațiile cu terții cât și pentru cele care privesc gestiunea internă.

Concepția dualistă, după care este organizat sistemul contabil din țara noastră începând cu 1 ianuarie 1994, presupune delimitarea într-un circuit distinct a conturilor care au ca obiect înregistrarea schimburilor și relațiilor cu terții precum și rezultatele financiare și într-un alt circuit conturile care înregistrează producția, costurile și rentabilitatea produselor, lucrărilor și serviciilor executate. Se formează astfel circuitul *contabilității financiare* sau generale și circuitul *contabilității de gestiune*³².

Ne întrebăm: *de ce s-a recurs la organizarea contabilității în țara noastră în două circuite?* Mai întâi, pentru că sistemul economiei de piață se caracterizează sau ar trebui să se caracterizeze prin *transparență*, ceea ce presupune accesul la informațiile financiar-contabile a tuturor utilizatorilor interesați, apoi economia de piață este o *economie concurențială*, adică legată de secretul afacerilor, care să protejeze o întreprindere în competiție cu celelalte întreprinderi. Deci, caracteristica principală a sistemului contabil dualist este că distinge în mod clar informațiile ce pot fi date publicității de cele confidențiale.

Sistemul de contabilitate monist este practicat în țările anglo-saxone, în timp ce sistemul dualist este întâlnit în țările care aplică modelul continental de contabilitate. Cele două tradiții contabile, care au influențat contabilitatea la nivel mondial, pot fi caracterizate pe scurt astfel³³:

- a. *doctrina contabilă continentală* se bazează pe dreptul scris roman, acordă prioritate intereselor finanțatorilor bancari și intereselor fiscale ale statului, iar normele contabile sunt elaborate prin sistemul legislativ. Adevărul contabil, în această concepție, este construit prin referință la un cadru legislativ care trebuie să reglementeze și să anticipeze toate problemele;
- b. *doctrina contabilă anglo-saxonă* se bazează pe dreptul cutumiar, acordă prioritate intereselor acționarilor, este deconectată de fiscalitate și este reglementată, în general, de profesia liberală. Imaginea contabilă a întreprinderii este construită, conform acestei doctrine, prin raportarea la un ansamblu de principii contabile consacrate în timp, care vin din experiență și care sunt aplicate prin intermediul judecății profesionale.

1.4. Utilizatorii informațiilor contabile și cerințele lor informaționale

Sistemul contabil dualist face o distincție clară între informațiile publice și cele confidențiale. Informațiile publice sunt produse de contabilitatea financiară (generală), iar informațiile confidențiale sunt elaborate de contabilitatea de gestiune (managerială).

Contabilitatea financiară are ca obiect înregistrarea tranzacțiilor entității economice cu mediul ei extern pentru determinarea periodică și sintetică a situației patrimoniale și financiare cât și a rezultatului operațiilor efectuate, asigurând întocmirea documentelor de sinteză contabilă³⁴. Aceste documente, numite și situații financiare anuale, oferă utilizatorilor imaginea sintetică, fidelă și retrospectivă a situației entității economice.

Conform reglementărilor contabile în vigoare³⁵, pentru ca informațiile financiare să fie utile, ele trebuie să fie relevante și să reprezinte exact ceea ce își propun să reprezinte. Utilitatea informației oferite de situațiile financiare este amplificată dacă acestea îndeplinesc următoarele caracteristici calitative:

a. *inteligibilitate* – care presupune clasificarea, caracterizarea și prezentarea în mod clar și concis a informațiilor le fac pe acestea inteligibile;

b. *verificabilitate* – ceea ce înseamnă că diferiți observatori independenți și în cunoștință de cauză ar putea ajunge la un consens cu privire la faptul că o anumită descriere este o reprezentare exactă;

³² Epuran, M., Băbăiță, V. și Grosu, C., *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de vest, Timișoara, 1996, p. 7.

³³ Ionașcu, I., *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane. Studii privind paradigmele și practicile contabilității*, Editura Economică, București, 2003, p. 100.

³⁴ Feleagă, N., Ionașcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, Vol. I, Editura Economică, București, 1998, p. 36.

³⁵ *** OMFP nr. 1802/2014, pct. 29-45.

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

c. oportunitate – înseamnă că informațiile sunt disponibile factorilor decizionali pentru ca aceștia să ia decizii în timp util;

d. comparabilitate – informațiile privind o entitate raportoare sunt mult mai utile dacă pot fi comparate cu informații similare despre alte entități și cu informații similare despre aceeași entitate aferente unei alte perioade sau date.

Contabilitatea de gestiune trebuie să asigure, în principal, înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații, respectiv pe activități, secții, faze de fabricație, centre de costuri, centre de profit, după caz, precum și calculul costului de achiziție, de producție, de prelucrare al bunurilor intrate, obținute, lucrărilor executate, serviciilor prestate, producției în curs de execuție, imobilizărilor în curs etc., din unitățile de producție, comerciale, prestatoare de servicii, financiare și alte domenii de activitate³⁶. Ea furnizează informații ce pot fi utilizate numai de către *manageri și organisme proprii de supraveghere, analiză și control intern*.

Dacă avem în vedere concepția dualistă de organizare a sistemului informațional contabil, atunci putem spune că utilizatorii informațiilor contabile se împart în două mari categorii: *utilizatori interni și utilizatori externi*.

În categoria utilizatorilor interni sunt incluși managerii cărora li se adresează informațiile confidențiale, iar utilizatorii externi sunt ceilalți utilizatori cărora li se adresează, în principal, informațiile publice conținute de situațiile financiare.

În concepția unor autori, utilizatorii externi de informații contabile se regăsesc în una din următoarele două categorii³⁷:

- utilizatori din afara întreprinderii care un interes financiar direct în aceasta din urmă;
- persoane, organizații sau instituții care au un interes financiar indirect în întreprindere.

Utilizatorii situațiilor financiare, conform normelor contabile, includ: investitorii actuali și potențiali, personalul angajat, creditorii, furnizorii și alți creditori, clienții, instituțiile statului și alte autorități, precum și publicul. Aceștia utilizează situațiile financiare pentru a-și satisface o parte din necesitățile lor de informații. În funcție de părțile interesate, necesitățile de informații pot include următoarele³⁸:

- a) *Investitorii*. Ofertanții de capital purtător de risc și consultanții lor sunt preocupați de riscul inerent tranzacțiilor și de rentabilitatea investițiilor lor. Ei au nevoie de informații pentru a decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă instrumente de capital. Acționarii sunt interesați și de informații care le permit să evalueze capacitatea entității de a plăti dividende;
- b) *Angajații*. Personalul angajat și grupurile sale reprezentative sunt interesați de informații privind stabilitatea și profitabilitatea angajatorilor lor. Aceștia sunt interesați și de informații care le permit să evalueze capacitatea entității de a oferi salarii, pensii și alte beneficii de pensionare, precum și oportunități profesionale;
- c) *Creditorii* sunt interesați de informații care le permit să determine dacă împrumuturile acordate și dobânzile aferente vor fi rambursate la scadență;
- d) *Furnizorii și alți creditori* sunt interesați de informații care le permit să determine dacă sumele care le sunt datorate vor fi plătite la scadență. Furnizorii și alți creditori sunt, în general, interesați de entitate pe o perioadă mai scurtă decât creditorii, cu excepția cazului în care ei sunt dependenți de continuitatea activității entității, atunci când aceasta este un client major;
- e) *Clienții* sunt interesați de informații despre continuitatea activității unei entități, în special atunci când au o colaborare pe termen lung cu entitatea respectivă sau sunt dependenți de ea;
- f) *Instituțiile statului și alte autorități* sunt interesate de alocarea resurselor și implicit de activitatea entităților. Acestea solicită informații pentru a reglementa activitatea entităților, pentru a determina politica fiscală și ca bază pentru calculul venitului național și al altor indicatori statistici similari;

³⁶ *** OMFP nr. 1826/2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 23/12.01.2004

³⁷ Needles Jr., B. E., Anderson, H. R., Caldwell, J. C., *op. cit.*, p. 5.

³⁸ Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații*, Editura Tipomoldova, Iași, 2015, pp. 93-94.

g) **Publicul.** Entitățile pot afecta publicul în diferite moduri. De exemplu, entitățile pot avea o contribuție substanțială la economia locală în multe moduri, mai ales prin numărul de angajați și colaborarea cu furnizorii locali. Situațiile financiare pot ajuta publicul furnizând informații referitoare la evoluțiile recente și tendințele legate de prosperitatea entității și a sferei de activitate a acesteia.

Pornind de la faptul că principalele obiective ale unei întreprinderi sunt profitabilitatea și lichiditatea, deciziile pe care le iau **managerii** pe baza analizei informațiilor contabile trebuie să fie în acord cu aceste obiective. **Profitabilitatea** se referă la capacitatea întreprinderii de a obține un profit suficient de mare pentru a atrage și păstra capitalul investit, iar **lichiditatea** se referă la capacitatea întreprinderii de a-și transforma activele în mijloace bănești în scopul achitării datoriilor scadente.

Utilizatorii cu interes financiar direct urmăresc în ce măsură s-au atins obiectivele de lichiditate și profitabilitate. Asemenea utilizatori sunt investitorii actuali și potențiali, precum și creditorii actuali și potențiali.

Utilizatorii cu interes financiar indirect sunt, de regulă, cei care au nevoie de informații contabile pentru a lua decizii în probleme de interes general. Este cazul organelor fiscale și altor organisme ale statului.

Fiecare dintre grupurile de utilizatori de informații contabile are propriul său set de nevoi particulare. Unele dintre aceste nevoi sunt comune. Existența unor conflicte de interese nu semnifică neapărat că fiecare grup va acționa în detrimentul altui grup. Teoretic, cel puțin într-o primă etapă, grupurile încearcă să realizeze o convergență a intereselor lor³⁹.

1.5. Structuri de mijloace și resurse⁴⁰

Așa cum s-a menționat anterior, definiția obiectului contabilității trebuie să cuprindă cel puțin trei elemente (figura nr. 1.1):

- încadrarea la un perimetru contabil (o entitate);
- evaluarea în bani a componentelor obiectului de studiu;
- cercetarea obiectului de studiu din două puncte de vedere: al existenței fizice și al provenienței.

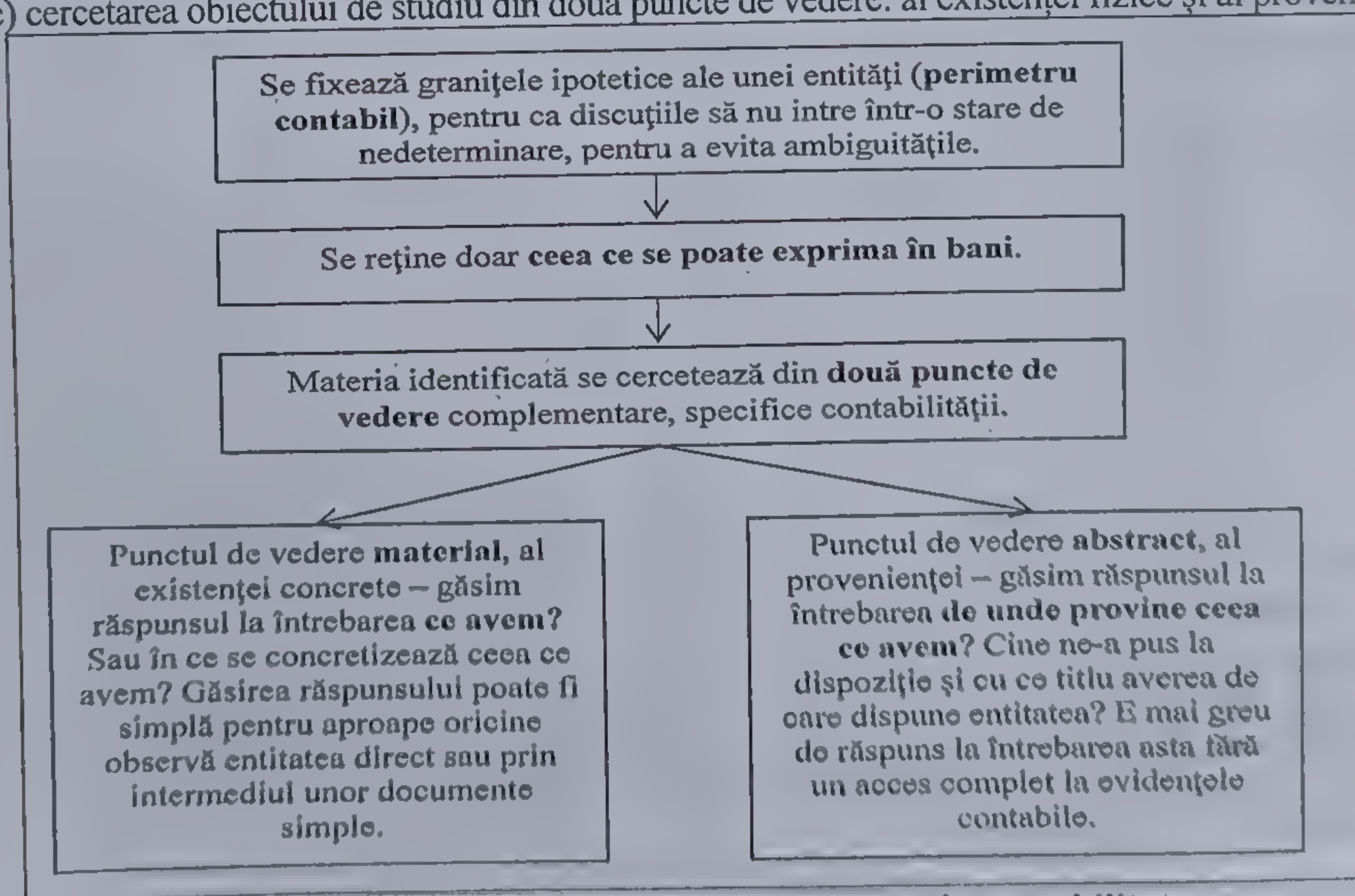


Figura nr. 1.1. Dubla reprezentare în contabilitate

³⁹ Feleagă, N., Maleciu, L., Bunea, Ș., *Bazele contabilității. O abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București, 2002, pp. 39-40.

⁴⁰ Acest subcapitol este o versiune actualizată din lucrarea Istrato, C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili*, Ed. EvrikaPublishing, București, 2016.

I. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Nota specifică a contabilității, în raport cu alte discipline, o reprezintă dubla reprezentare. Entitatea este reflectată contabil, în același timp, din două puncte de vedere:

- **ca existențe concrete:** avere, bunuri mai mult sau mai puțin tangibile (mărfuri, echipamente, instalații, bani, creanțe...)
- și
- **ca proveniențe:** de unde are entitatea ceea ce are, care-i sursa averii firmei, cum a fost finanțată dobândirea/deținerea bunurilor?

Pentru a desemna contabil aspectul de existențe concrete folosim termenii **ACTIV**, **MIJLOACE**, **VERE** sau **UTILIZĂRI**. Pentru desemnarea proveniențelor aceleiași entități se folosesc termenii **PASIV**, **RESURSE**, **CAPITAL**.

Contabilitatea face exprimări valorice, ceea ce înseamnă că acceptăm că **valoarea bunurilor deținute** este egală cu **valoarea surselor de finanțare a bunurilor deținute**. Ajungem astfel la ceea ce poate fi considerată egalitatea de bază în contabilitate:

$$\text{ACTIV} = \text{PASIV} \text{ sau } \text{MIJLOACE} = \text{RESURSE} \text{ sau } \text{VERE} = \text{CAPITAL}$$

Activul și pasivul se prezintă în părți diferite ale unui tabel căruia îi spunem **bilanț contabil** și unde totalul activului este egal cu totalul pasivului.

Ce înseamnă active și pasive?

Normele contabile stabilesc criteriile pe care trebuie să le îndeplinească un element pentru a fi recunoscut ca **activ**. Formularea oficială este următoarea (OMFP 1802/2014): *un activ reprezintă o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate și al cărui cost poate fi evaluat în mod credibil.*

În ceea ce privește **pasivul**, împărțirea acestuia se face în **capitaluri proprii** și **datorii** (OMFP 1802/2014):

a) *o datorie reprezintă o obligație actuală a entității ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice, decontarea fiind probabilă și valoarea la care se va realiza această decontare poate fi evaluată în mod credibil;*

b) *capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor.*

1.5.1. Structuri de bilanț. Criterii de clasificare a activelor și pasivelor

Adeseori, pentru a desemna activele și pasivele folosim noțiunile de **mijloace** și **resurse**, în scopul de a simplifica – activul și pasivul se obțin prin prelucrarea mijloacelor și resurselor, în urma aplicării principiilor contabile. Înainte de a trece la detalierea propriu-zisă a structurilor de care ne ocupăm, este util să invocăm o clasificare a acestora.

Criterii de clasificare a activelor și a pasivelor

Normele contabile românești (OMFP 1802/2014), alături de alte norme din diverse țări, împart activele în **imobilizate** (sau *necurente*) și **circulante** (sau *curente*). Criteriile românești actuale sunt stabilite de OMFP 1802/2014, conform căruia un activ se clasifică drept **circulant** atunci când îndeplinește măcar una din următoarele patru condiții:

- a) *se așteaptă să fie realizat sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;*
- b) *este deținut, în principal, în scopul tranzacționării;*
- c) *se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului;*
- d) *este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.*

Toate celelalte active sunt imobilizate (necurente).

În ceea ce privește pasivul (proveniența activului), împărțirea acestuia se face în **capitaluri proprii** și **datorii**, în funcție de rambursarea așteptată sau nu la o scadență precizată. Astfel, putem

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

spune despre capitalurile proprii că reprezintă resurse folosite de entitate fără a avea obligația de a le rambursa la o scadență precizată, în timp ce datoriile trebuie plătite, mai devreme sau mai târziu și se știe (din contracte, facturi, alte documente, legi etc.) scadența fiecărei astfel de obligații. Totuși, definiția cea mai generală a capitalurilor proprii, preluată de prin anul 2000 din normele internaționale, le desemnează drept *diferența dintre activ și datorii*. Putem acum să rescriem egalitatea specifică dublei reprezentări:

$$\text{Activ} = \text{Pasiv}$$

$$\text{Activ} = \text{Capitaluri proprii} + \text{Datorii}$$

$$\text{Capitaluri proprii} = \text{Activ} - \text{Datorii}$$

$$\text{CP} = \text{A} - \text{D}$$

Capitalurilor proprii li se mai poate atribui și denumirea de **activ net**, având în vedere că se stabilesc plecând de la activul total, din care se deduc datoriile.

După toate aceste detalii despre criteriile de clasificare ale activelor și ale datoriilor, sintetizăm structura de ansamblu a bilanțului astfel:

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i>
1. Imobilizări necorporale	1. Capitaluri pentru activitatea de bază
2. Imobilizări corporale	2. Resurse cu destinație specială
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

1.5.2. Active imobilizate (imobilizări sau active necurente)

Imobilizările sunt active (bunuri, drepturi, valori) care, în general, participă la mai multe cicluri de exploatare și/sau care se regăsesc în bilanț pentru perioade mai mari de 1 an. Pentru clasificarea suplimentară a acestor active, reținem criteriul naturii lor și găsim:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

1.5.2.1. Imobilizări necorporale

Începem detalierile cu imobilizările necorporale, numite și active intangibile. Aici găsim, în general, drepturi deținute pe termen lung, adică active care nu au o formă fizică, tangibilă, ci rezultă, de regulă, din contracte de diferite tipuri. Multe din activele încadrate la această structură se concretizează în drepturi de folosință a unor mărci, a unor competențe, a unor brevete, drepturi de autor etc. Pentru a detalia și mai mult, reținem, în continuare, cele mai importante componente ale imobilizărilor necorporale: programe informatice, concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale..., fond comercial. OMFP 1802/2014 introduce și categoria de *active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale*.

Programele informatice în contabilitate

Dacă ne gândim la un program informatic folosit la ținerea contabilității, putem găsi oferte începând de la, să spunem, aproximativ 2.000 lei până la câteva milioane de lei (pentru programele integrate folosite în afacerile complexe și care permit realizarea multor altor funcții pe lângă ținerea contabilității). Firma care cumpără programul își propune, de regulă, să-l exploateze pe termen lung,

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

adică să-l folosească în mai multe cicluri de exploatare. Având în vedere aceste criterii, programul ar trebui să se recunoască drept activ imobilizat; în plus, pentru că nu este tangibil, îl așezăm la imobilizări necorporale.

Încadrarea la imobilizări necorporale nu este automată pentru toate programele: de exemplu, dacă ne procurăm o aplicație modestă, pentru realizarea unei lucrări simple și dacă prețul plătit este suficient de mic, atunci nu se justifică recunoașterea la imobilizări, suma plătită ajungând direct pe cheltuieli, dintr-un motiv evident de simplificare. Un alt tip de raționament se poate reține în cazul aplicațiilor de bază fără de care un echipament anume nu poate funcționa. În unele norme contabile se dă exemplul sistemelor de operare ale calculatoarelor al căror cost nu se recunoaște separat, ci intră în costul calculatoarelor, pentru că acestea nu ar putea funcționa fără aplicațiile respective.

Odată recunoscut programul informatic drept imobilizare, se pune problema recuperării sumelor investite în dobândirea lui. Ajungem astfel să vorbim despre **amortizare** și să dăm o primă definiție a acesteia:

Amortizarea = recuperarea în timp a sumelor investite în imobilizări.

Pentru calculul amortizării este necesar să estimăm mai întâi o durată de utilizare a programului.

În contabilitatea oficială românească nu există o structură care să se numească explicit *programe informatice*. Aceste active se regăsesc într-o poziție reziduală, denumită **alte imobilizări necorporale**.

Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare

În titlul acestui subcapitol am preluat exact denumirea structurii corespunzătoare, așa cum apare ea în reglementarea contabilă românească. Identificăm o mare diversitate de active concrete regăsite la această poziție din bilanțul entității: pe lângă elementele din titlu, putem avea: titluri de publicații, liste de clienți, baze de date, drepturi de autor, filme de cinema sau de televiziune, drepturi de transmisie, drepturi sportive, licențe pentru desfășurarea unor activități (de exemplu, telefonie mobilă) etc. Toate acestea rezultă din contracte și dau dreptul deținătorului să folosească elementele respective pe o perioadă mai mare de un an. De regulă, imobilizările necorporale din această structură se recunosc în contabilitate dacă au fost dobândite ca urmare a unei tranzacții (cumpărare directă, preluarea ca aport la capitalul social, fuziune, preluarea controlului asupra unei entități etc.), dar, mai rar, pot apărea și ca urmare a activității proprii a întreprinderii.

Fondul comercial

Înainte de a spune ce este fondul comercial, este util să precizăm că nu trebuie confundat cu noțiunea juridică de **fond de comerț**. Definirea în norma contabilă a fondului comercial a fost o bună perioadă de timp una destul de ambiguă. În prezent, norma este mai clară și spune că fondul comercial reprezintă diferența dintre costul de achiziție și partea corespunzătoare din activele nete dobândite. Altfel spus, atunci când se cumpără o afacere, se compară prețul de cumpărare cu suma valorilor juste ale componentelor afacerii respective și, dacă apare o diferență, atunci aceasta reprezintă fond comercial.

Fondul comercial apare, de cele mai multe ori, de pe urma achiziției unei întreprinderi și se înțelege de aici că punerea lui în evidență are loc în bilanțul întocmit la nivelul grupului de întreprinderi, numit *bilanț consolidat*. În contabilitatea individuală a întreprinderilor, fondul comercial poate apărea de pe urma unor operațiuni de reorganizare (fuziune/divizare) sau la cumpărarea unor grupuri de active, a unor afaceri. În limbajul financiar folosit adeseori în presa de specialitate chiar în lucrări de popularizare, fondul comercial este desemnat direct cu termenul în limba engleză: *goodwill*.

Cheltuieli de dezvoltare

În categoria imobilizărilor necorporale apare și o structură ceva mai greu de explicat și a cărei prezență în bilanț este rezultatul unui reguli contabile dificile – conectarea veniturilor cu cheltuielile.

Atunci când întreprinderea derulează proiecte de dezvoltare a unor produse, procedee, programe informatice etc. înregistrează cheltuieli, dar va obține venituri abia după exploatarea comercială a rezultatelor dezvoltării. Imobilizarea cheltuielilor respective este un procedeu prin care

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

se amână efectul lor asupra rezultatului contabil până la apariția veniturilor corespunzătoare. Totuși, contabilizarea acestor cheltuieli de dezvoltare ca imobilizări necorporale este condiționată de existența unor șanse de reușită comercială a proiectului (precum și de intenția de a finaliza proiectul, de existența mijloacelor necesare pentru finalizarea proiectului, de posibilitatea măsurării credibile a costurilor...), adică nu imobilizăm decât atunci când estimăm că putem obține avantaje viitoare de pe urma exploatarea rezultatelor dezvoltării.

1.5.2.2. Imobilizări corporale

Bunurile concrete folosite pe termen lung de entitate în activitățile de producție, de prestări servicii, de comerț, în scopuri administrative sau pentru a fi date cu chirie se regăsesc în contabilitate ca imobilizări corporale. Regula contabilă stabilește astfel **două condiții** pentru încadrarea unui bun la imobilizări corporale:

- condiția de durată – să participe la mai multe cicluri de exploatare;

- condiția de scop al utilizării, de destinație.

Conform unei clasificări mai vechi, avem aici *terenuri și mijloace fixe*. Regulile contabile mai noi le împart în:

- terenuri și amenajări de terenuri;
- construcții;
- echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru);
- aparate și instalații de măsurare, control și reglare;
- mijloace de transport;
- mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale;
- investiții imobiliare;
- active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale;
- active biologice productive.

Ultimele trei categorii au fost introduse de OMFP 1802/2014, după modelele propuse de IFRS.

Terenurile nu trebuie definite – toată lumea își dă seama cam ce reprezintă ele. Totuși, trebuie precizat că aici se regăsesc terenurile destinate utilizării pe termen lung (în agricultură, de exemplu) și nu cele cumpărate pentru a fi vândute – acestea din urmă nefiind, teoretic, imobilizări, ci active circulante (stocuri). De asemenea, trebuie precizat că din această categorie se exclud terenurile deținute pentru a fi date cu chirie ori pentru creșterea valorii – acestea se regăsesc (alături de clădirile deținute în scopuri asemănătoare) în structura de investiții imobiliare.

Amortizarea unor imobilizări corporale

Terenurile au, de regulă, o durată de viață nedeterminată, deci nu se amortizează. Dimpotrivă, celelalte imobilizări corporale (inclusiv amenajările de terenuri) au durate de viață limitate și este necesară folosirea mecanismului amortizării pentru a repartiza costurile lor pe duratele de utilizare estimate.

Pentru calculul amortizării conform regulilor contabile (și fiscale) românești trebuie să cunoaștem trei elemente:

- valoarea de amortizat;
- durata de utilizare;
- regimul de amortizare.

În ceea ce privește **valoarea de amortizat**, varianta cea mai simplă este să o facem egală cu mărimea costului suportat pentru dobândirea activului respectiv – regula este obligatorie contabil și fiscal în România, chiar dacă apar și unele excepții.

Stabilirea **duratelor de amortizare** ar trebui să se facă pe baza estimărilor entității cu privire la ritmul în care se va utiliza bunul, condițiile de utilizare, durata de viață a produselor/serviciilor obținute prin exploatarea bunului respectiv, politica de investiții a firmei etc. Constatăm totuși că, din comoditate și din oportunism, de multe ori se rețin duratele stabilite prin reglementări fiscale, așa

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i>
1. Imobilizări necorporale	1. Capitaluri pentru activitatea de bază
2. Imobilizări corporale	2. Resurse cu destinație specială
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

încât amortizarea corespunzătoare să fie recunoscută și fiscal. În prezent, este în vigoare HG 2.139/2004 în care se recomandă entităților să alcagă durate de amortizare dintr-un interval precizat într-un catalog cu aplicabilitate generală. Regula fiscală spune că, odată aleasă durata normală de funcționare a mijlocului fix, aceasta rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia sau scoaterea sa din funcțiune. Catalogul cuprinde următoarele informații necesare identificării mijlocului fix și stabilirii duratei normale de funcționare: codul de clasificare; denumirea grupei, a subgrupe, clasei, subclasei și a familiei, după caz, precum și denumirea mijloacelor fixe amortizabile; limita minimă și limita maximă a duratei normale de funcționare, în ani.

A stabili **regimul de amortizare** înseamnă a hotărî modul în care valoarea de amortizat se repartizează pe durata de amortizare. Cel mai simplu este să împărțim valoarea de amortizat la numărul de ani (de luni) ai duratei estimate de viață, obținând astfel o amortizare constantă pe fiecare din perioadele respective. Acest regim simplu și ușor de aplicat se cheamă **amortizarea liniară** și este cel mai folosit de practicieni. Regula fiscală, preluată explicit și în contabilitate stabilește că amortizarea se calculează începând cu luna următoare celei în care are loc punerea în funcțiune.

Despre evoluția valorii unui mijloc fix

În contabilitate, reținem în legătură cu mijloacele fixe atât valoarea de intrare, cât și amortizarea cumulată. Asta pentru că ne interesează să știm nu numai cât ne-au costat imobilizările atunci când le-am procurat, ci și cât s-au uzat și, deci cam cât ar valora în prezent. Astfel, pentru mijloacele fixe (dar și pentru alte active) se stabilește valoarea netă contabilă, ca diferență între valoarea de intrare și amortizarea cumulată:

Valoarea netă contabilă (VNC) = Valoarea de intrare (de înregistrare) – Amortizarea cumulată

1.5.2.3. Imobilizări financiare

Dacă la imobilizările necorporale avem drepturi de exploatare, de utilizare etc., la imobilizările financiare identificăm drepturi de natură financiară:

- dreptul de a primi bani la scadențe mai îndepărtate de un an: **creanțe pe termen mediu și lung**;

- drepturi oferite de deținerea de titluri precum acțiunile și părțile sociale și pentru care folosim termenul generic de **titluri de participare**.

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i>
1. Imobilizări necorporale	1. Capitaluri pentru activitatea de bază
2. Imobilizări corporale	2. Resurse cu destinație specială
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

Creanțele pe termen mediu și lung

Prin **creanță** înțelegem un drept de a primi bani (sau altceva) la scadențe precizate. În măsura în care aceste scadențe sunt mai îndepărtate de 12 luni, creanța devine imobilizată. Creanțe imobilizate pot apărea și în alte situații decât creditarea/finanțarea. Găsim aici și garanții depuse/lăsate la terți pe termen mai mare de un an, precum și depozite bancare la scadențe mari.

Titluri de participare și grupuri de întreprinderi

Termenul **titluri de participare** (participații) nu mai apare explicit în norma contabilă actuală. O să-l folosim totuși pentru că ni se pare mai simplu și pentru că a fost prezent în norme până în 2005. Aici găsim acțiuni, părți sociale și alte titluri deținute pe termen lung. În OMFP 1802/2014, lista imobilizărilor financiare de această natură include:

- acțiunile deținute la entitățile afiliate;
- acțiuni deținute la entități asociate;
- acțiuni deținute la entități controlate în comun;
- titluri puse în echivalență;
- alte titluri imobilizate;
- alte investiții deținute ca imobilizări.

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

1.5.3. Active circulante

Activele deținute pe termen scurt și care, de regulă, participă la un singur ciclu de exploatare ori se decontează în cel mult 12 luni sunt **active circulante**. După forma pe care o îmbracă, identificăm trei structuri: stocuri, creanțe pe termen scurt și trezorerie.

1.5.3.1. Stocuri

Stocurile sunt, în general, bunuri deținute pe termen scurt. Câteodată, în această structură intră și unele servicii, în cazul producției neterminate (producție în curs de execuție). Cea mai bună definiție a stocurilor este una prin enumerare și vine direct din norma contabilă. Aceasta ne spune că **stocurile** sunt active circulante care îndeplinesc una din următoarele condiții:

a) sunt deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității;

sau

b) sunt aflate în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfășurării normale a activității;

sau

c) sunt aflate sub formă de materii prime, materiale și alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

Ordinea în care prezentăm definițiile stocurilor este următoarea: mărfuri, materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, produse, active biologice de natura stocurilor, ambalaje, producție în curs de execuție.

Mărfurile

Definiția cea mai riguroasă le desemnează pentru contabili ca fiind bunuri cumpărate pentru a fi vândute în aceeași stare sau după transformări neesențiale, indiferent de forma fizică pe care o îmbracă.

Din punct de vedere al reflectărilor contabile, dacă o întreprindere vinde materii prime sau consumabile, înregistrarea contabilă a acestei operațiuni presupune transferul scriptic al bunurilor respective tot prin categoria de mărfuri – acesta nu-i decât un mofit contabil, plecat de la premisa puțin cam rigidă potrivit căreia materiile prime și consumabilele nu sunt destinate vânzării, ci exclusiv consumului.

Materii prime și materiale consumabile

În principiu, elementul comun al stocurilor de materii prime și de materiale consumabile este că ambele dispar, de regulă, la prima utilizare – este puțin probabil ca, în urma consumului lor, acestea să rămână neschimbate, în forma inițială, așa încât să mai poată fi utilizate încă odată.

Diferența pe care norma contabilă o stabilește între cele două structuri de stocuri este că, *de regulă*, materiile prime *se regăsesc* în produsul finit, integral sau parțial, în forma inițială sau transformată, în timp ce materialele consumabile *nu se regăsesc* în produsul finit.

Exemple de materii prime:

- grâul cumpărat de o firmă de panificație și/sau de morărit;
- buștenii cumpărați, pentru producătorul de cherestea;
- minereurile, pentru anumite forme ale industriei metalurgice;
- cartonul, pentru producătorul de ambalaje...

Înainte de a identifica niște *exemple de consumabile*, este util să prezentăm clasificarea acestora, în conformitate cu normele contabile: materiale auxiliare; combustibili; materiale pentru ambalat; piese de schimb; semințe și materiale de plantat; furaje; alte materiale consumabile. Clasificarea este sugestivă, așa încât ne imaginăm câteva situații concrete:

- hârtia de scris sau de ambalaj, cerneala, pixurile, clamele, capsule etc. cumpărate pentru a fi utilizate se încadrează toate la consumabile;

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i>
1. Imobilizări necorporale	1. Capitaluri pentru activitatea de bază
2. Imobilizări corporale	2. Resurse cu destinație specială
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

I. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

- lemnul de foc, motorina și benzina nu se regăsesc, de regulă, în produsul finit, așa că rămân și ele tot consumabile;
- cutiile de plastic, de carton, de aluminiu, recipientele de sticlă, bidoanele de plastic (pet-uri) care nu circulă în regim de restituire și care au fost cumpărate pentru ambalarea produselor se regăsesc la consumabile;
- grâul cumpărat ca sămânță pentru culturile viitoare este consumabil (vezi mai sus situația în care grâul este materie primă);
- hrana cumpărată pentru a fi dată animalelor se duce la consumabile...

Produse (finite, intermediare, reziduale) și producție în curs de execuție

Definiția standard a produselor finite ne spune că bunurile se încadrează aici dacă îndeplinesc trei condiții:

- au parcurs integral procesul de producție;
- sunt corespunzătoare din punct de vedere calitativ;
- există un document de recepție, prin care, teoretic, să se realizeze predarea de la responsabilul cu producția către un gestionar al produselor finite.

Câteva detalieri despre **semifabricate**: acestea au parcurs una sau mai multe faze ale procesului de fabricație (dar nu toate), sunt recepționate ca atare și sunt destinate:

- fie utilizării în fazele următoare ale procesului de fabricație;
- fie vânzării ca atare.

Începând cu 2015, OMFP 1802/2014 introduce o structură nouă – *produse agricole* – definite ca produse rezultate în momentul recoltării de la activele biologice ale entității (câteva exemple: lapte, lână, diverse fructe...)

În ceea ce privește **producția în curs de execuție**, aceasta a parcurs, într-o anumită măsură, faze din procesul de fabricație, dar, spre deosebire de semifabricate, nu poate fi vândută ca atare și nici nu este, de regulă, recepționată fizic. Singura posibilitate rezonabilă în ceea ce o privește este continuarea prelucrării.

Active biologice de natura stocurilor

OMFP 1802/2014 spune că în cadrul stocurilor se cuprind și active biologice care urmează să fie recoltate ca produse agricole sau vândute ca atare. Exemplele date de norme se referă la animalele destinate producției de carne, animalele destinate vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile de porumb, de grâu etc., copacii crescuți pentru cherestea.

Ambalaje

Contabilitatea identifică mai multe structuri în care se regăsesc bunuri cărora li se atribuie, în mod obișnuit, calitatea de ambalaje. Criteriile reținute pentru aceste încadrări diverse merg de la forma și dimensiunile bunurilor respective până la caracterul lor restituibil sau nerestituibil. Astfel, containerele sau alte tipuri de bunuri cu valori mari și cu durate de viață de peste 1 an se încadrează la *imobilizări*. Unele lăzi ori alte tipuri de ambalaje cu durate de viață mai mari de 1 an, dar cu valori individuale relativ mici se pot încadra la structura *materiale de natura obiectelor de inventar* (vezi mai jos). Materialele de ambalat (hârtie, cartoane, plastice diverse, pet-uri etc.) sunt puse în contabilitate la *materiale consumabile* deoarece, pe de o parte, nu se regăsesc în produsul finit și, pe de altă parte, nu circulă în regim de restituire – ele dispar pentru furnizor odată cu livrarea produselor către clienți și nu se facturează distinct, costurile aferente recuperându-se prin prețul produselor. Dimpotrivă, sticlele, borcanele, navetele care circulă în regim de restituire se evidențiază separat în structura *ambalaje*. De regulă, acestea apar distinct în documentele de livrare și prețurile lor se separă de prețul produselor pe care le protejează.

Materiale de natura obiecte de inventar

Se acceptă ca unele bunuri să fie încadrate la stocuri, chiar dacă nu îndeplinesc condițiile specifice. Este vorba îndeosebi despre bunuri care pot participa la mai multe cicluri de exploatare, dar ale căror valori individuale sunt mici, așa încât nu este practică recunoașterea lor la mijloace fixe. Desemnăm aceste elemente asimilate stocurilor cu termenul de *materiale de natura obiectelor de inventar*.

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Am arătat că norma contabilă nu stabilește explicit o limită valorică peste care bunurile să fie mijloace fixe și sub care bunurile să fie materiale de natura obiectelor de inventar. Pentru a-și simplifica evidențele, contabilii rețin adeseori limita fiscală de 2.500 lei.

Stocuri la terți

Recunoașterea ca atare a stocurilor descrise până acum este condiționată de existența unor documente de recepție și de prezența lor fizică în spațiile (depozite, magazii etc.) entității. Totuși, din diverse motive, unele stocuri pot fi trimise/lăsate la terți în vederea păstrării, prelucrării, condiționării etc. Pentru consemnarea acestei operațiuni, contabilitatea a creat structura *stocuri la terți*.

Dacă, de exemplu, întreprinderea cumpără materii prime sau mărfuri în cantități mari și nu are spații pentru depozitarea lor, atunci poate să le lase la furnizor sau să le transporte la un terț, în vederea păstrării. O altă operațiune în care pot fi implicate stocuri la terți este trimiterea de materii prime spre prelucrare: din depozitele firmei pleacă materii prime, dar se întorc produse finite sau semifabricate. Pentru această din urmă situație, normele contabile nu sunt încă foarte clare, așa că practicile nu sunt întotdeauna unitare.

1.5.3.2. Creanțe curente

Creanțele cu scadențe până într-un an sau cele care, chiar dacă au scadențe de peste 12 luni, se decontează în durata normală a ciclului de exploatare se încadrează, conform normei contabile românești, la structura *creanțe curente*. Astfel de creanțe pot apărea în relația cu tot felul de persoane: clienți, furnizori, salariați, autorități publice, asociați/acționari etc. Fiind vorba de elemente de activ apărute ca urmare a unor relații de natură juridică, este foarte important ca, în recunoașterea lor, să se invoce unul sau mai multe documente mai mult sau mai puțin justificative. De asemenea, evidența operativă a creanțelor se va face pe fiecare partener în parte. Ba chiar, în relația cu un partener anume, s-ar putea să fi fost emise mai multe documente, la date diferite și cu scadențe diferite – în acest caz este util, pentru a evita neînțelegerile, să ținem și o evidență pe scadențe.

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i>
1. Imobilizări necorporale	1. Capitaluri pentru activitatea de bază
2. Imobilizări corporale	2. Resurse cu destinație specială
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

Clienți

Contabilul folosește termenul *clienți* atât pentru a identifica persoanele cărora entitatea le vinde ceva (bunuri, servicii, lucrări), cât și pentru a reflecta creanțele apărute de pe urma vânzărilor cu pricina.

Pentru a pune o creanță în structura clienți este necesar să se îndeplinească cel puțin două condiții:

- operațiunea să se refere la vânzarea de bunuri, servicii, lucrări care fac obiectul activității de bază a întreprinderii (astfel, vânzarea de imobilizări corporale pe care entitatea nu le mai folosește nu se înregistrează în această structură);
- creanța să apară dintr-o factură.

La aceste două condiții putem adăuga și o a treia – clienții să nu fie angajați ai firmei de referință. Cele trei condiții enumerate sunt stabilite ca principiu general, de la care pot apărea multe excepții, în funcție de situațiile particulare. Pentru schematizare, putem să le reprezentăm în figura următoare:

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

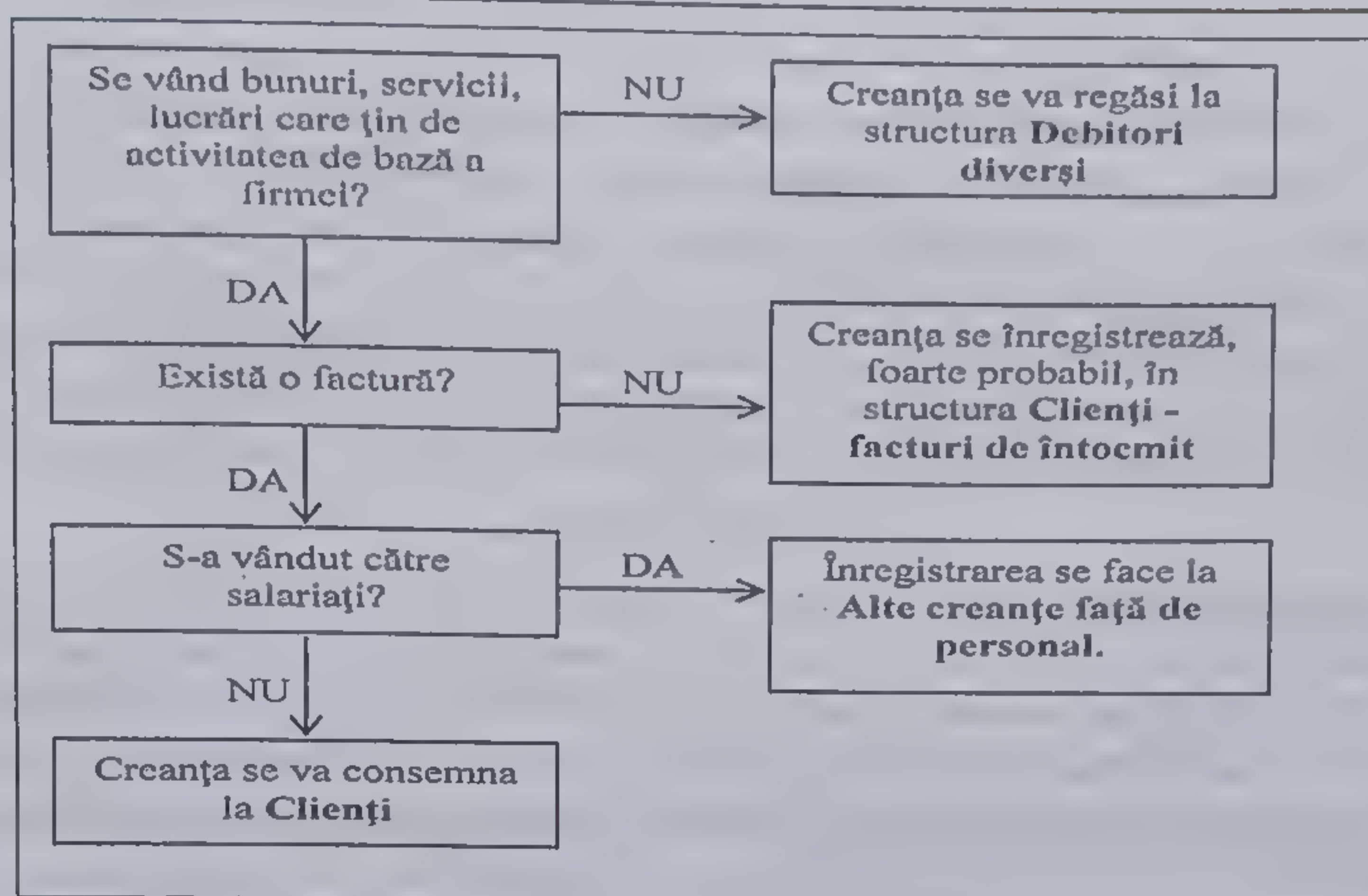


Figura nr. 1.2. Condiții de includere a creanței în structura Clienți

Apar situații când *factura* nu se întocmește la livrare, din diverse motive. Astfel, în cazul livrărilor frecvente (de exemplu zilnice) de bunuri precum pâinea, ziarele, este practic să se întocmească o factură pentru mai multe livrări (la o săptămână, la 10 zile, dar nu mai târziu de sfârșitul lunii). Asta nu înseamnă că livrările individuale se fac fără documente – se folosește *avizul de însoțire*.

În figura de mai sus vedem că, dacă livrarea are loc fără factură, atunci creanța se consemnează la *Clienți – facturi de întocmit*, de unde se transferă la *Clienți*, odată cu facturarea. În general, la facturarea de bunuri, servicii sau lucrări se invocă un contract în care s-au prevăzut și condiții de plată. Dacă furnizorul a acceptat o scadență ceva mai îndepărtată, atunci s-ar putea să aibă nevoie de bani înainte de scadență. Tot așa, furnizorul ar putea solicita un fel de garanție din partea clientului. În astfel de situații pot interveni efectele comerciale – cambie sau bilet la ordin – ca document suplimentar în relația dintre furnizor și client. Aceste hârtii de comerț nu intervin neapărat doar într-o relație clasică de vânzare-cumpărare, ele pot fi utilizate și în alte contexte. Noi ne limităm aici numai la cazurile în care efectele de comerț urmează unei facturi.

Pentru a descrie oarecum mecanismul efectelor de comerț, reținem că ele reprezintă niște hârtii (cu regim special, reglementat de BNR) prin care o persoană (numită *tras*) primește ordin de la o altă persoană (numită *trăgător*) sau se angajează să plătească o sumă de bani la o scadență precizată, unei alte persoane (numită *beneficiar*). Beneficiarul și trăgătorul pot fi aceeași persoană. Putem enumera două avantaje importante ale efectelor de comerț:

- se pot transforma în bani înainte de scadență: trăgătorul sau orice altă persoană care deține efectul la un moment dat poate să-l sconteze la bancă;
- se pot folosi ca instrumente de plată – în loc să dăm unui furnizor bani, îi cedăm efectul de comerț (cu condiția să-l accepte), urmând ca la scadență deținătorul să fie cel care încasează suma de la *tras*.

În contabilitatea furnizorului (a *trasului*), creanța pentru care s-a emis/s-a primit un efect de comerț se transferă de la *Clienți* la o structură specifică numită *Efecte de primit* (vezi figura 1.3.):

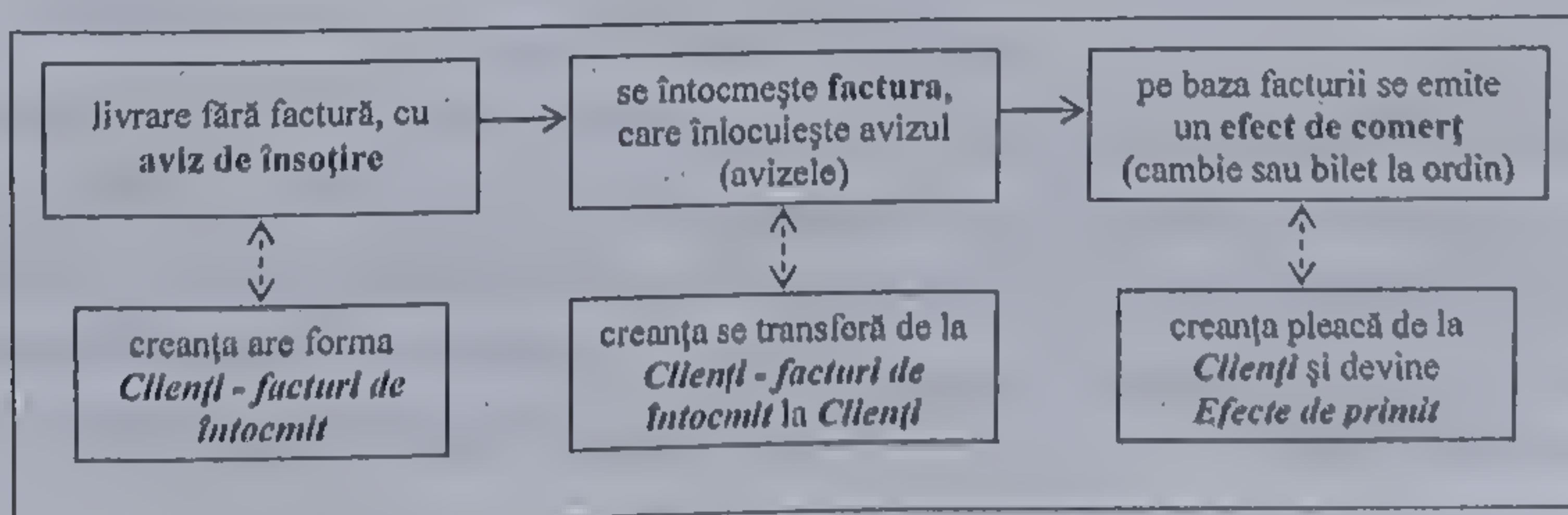


Figura nr. 1.3. Recunoașterea creanțelor corespunzătoare efectelor de primit de la clienți

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Relațiile cu clienții nu sunt întotdeauna ideale. Atunci când scadența a fost depășită și când se estimează că vor apărea probleme cu recuperarea banilor, contabilul poate considera creanțele respective ca depreciate și le transferă într-o structură sugestiv intitulată *Clienți incerți sau în litigiu*. Pentru a face o astfel de încadrare, entitatea trebuie să-și creeze proceduri care să-i permită să estimeze că o creanță sau alta s-a depreciat și să-i mai permită să estimeze deprecierea respectivă. De regulă, constatarea deprecierei creanțelor este o componentă a lucrărilor de inventariere, dar poate apărea și ocazional, de exemplu cu ocazia declarării stării de insolvență a unui client.

Creanțe față de furnizori

Atunci când, de exemplu, plătim furnizorilor avansuri, avem dreptul de a le cere să ne livreze bunurile/serviciile/lucrările pentru care am plătit avansul respectiv. Din punct de vedere al încadrărilor contabile formale, această creanță se numește furnizori-debitori. Mai reținem de aici că termenul generic *debitori* este utilizat pentru a desemna persoane față de care avem creanțe, drepturi. Prin opoziție, termenul *creditori* se folosește pentru a desemna persoanele față de care entitatea de referință are datorii.

Creanță față de furnizori mai apare și atunci când cumpărăm de la aceștia bunuri puse în ambalaje restituibile, ambalaje pentru care am plătit sau ne-am angajat să plătim garanții.

Creanțe în relația cu angajații

Și relația cu salariații se concretizează, de cele mai multe ori, în datorii ale entității față de aceștia. Momentul în care contabilul recunoaște aceste datorii este sfârșitul lunii – atunci se cunoaște exact cât a muncit fiecare angajat, pe baza datelor din pontaje, din fișe de prezență sau din alte sisteme de măsurare a timpului de lucru. Dacă însă plata salariilor se face în două tranșe – avans și lichidare –, atunci avansul se achită undeva după jumătatea lunii, când nu este încă înregistrată datoria. Plata avansului se concretizează într-o ieșire de bani și în apariția unei creanțe – dreptul firmei ca, la sfârșitul lunii, să rețină din salariul total calculat sumele plătite deja ca avans. Creanța se duce într-o structură intitulată *avansuri acordate personalului*.

Există și alte creanțe față de personal unde se înregistrează drepturi ale entității față de angajați apărute ca urmare a unor evenimente precum:

- vânzarea de bunuri ori servicii către salariați, cu reținerea eșalonată a prețului din salariile acestora;
- imputarea unor lipsuri sau a unor pierderi, în urma inventarierii sau a altui tip de control.

Creanțe și datorii privind taxa pe valoarea adăugată

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) este un impozit indirect, ajuns în România după 1990 (se aplică efectiv de la 1 iulie 1993). Pentru o mai rapidă explicare a principalelor caracteristici ale contabilității TVA, apelăm la o simplificare semnificativă, încercând să aflăm ce se înțelege în acest context prin noțiunea de *valoare adăugată*. Preluăm astfel definiția din prima reglementare românească privind TVA, unde se spune că „valoarea adăugată [...] este echivalentă cu diferența dintre vânzările și cumpărările aceluiași stadiu al circuitului economic”. În legea actuală, această definiție fiscală a valorii adăugate nu mai este preluată, dar noi o acceptăm, considerînd că ne ajută în înțelegerea mai rapidă a noțiunii. Mecanismul TVA se bazează pe o manieră indirectă de calcul, pusă în evidență în figura nr. 1.4 (atunci când cota de TVA este de 19%).

Rezultă că mecanismul TVA este unul relativ simplu, dar este necesar să existe documente individuale completate corect pentru fiecare operațiune individuală de vânzare și de cumpărare, documente centralizate în registrele amintite mai sus. Comparăția dintre datele centralizate periodic în jurnalul de vânzări și în cel de cumpărări se face pe o declarație fiscală numită decont de TVA. Dacă în urma comparației rezultă că taxa colectată (aferentă vânzărilor) este mai mare decât cea deductibilă (aferentă cumpărărilor), ca în schema de mai sus, atunci diferența va reprezenta o datorie față de buget și se numește *TVA de plată*. În fapt, din comparația dintre o datorie mai mare (taxa colectată) și o creanță mai mică (taxa deductibilă), rezultă o datorie egală cu diferența. Aceasta este o situație destul de frecventă.

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Dacă, dimpotrivă, taxa colectată (aferentă vânzărilor) este mai mică decât taxa deductibilă (aferentă cumpărărilor), atunci datoria este mai mică decât creanța și diferența dintre ele este o creanță mai mică, numită, în contabilitate, *TVA de recuperat*.

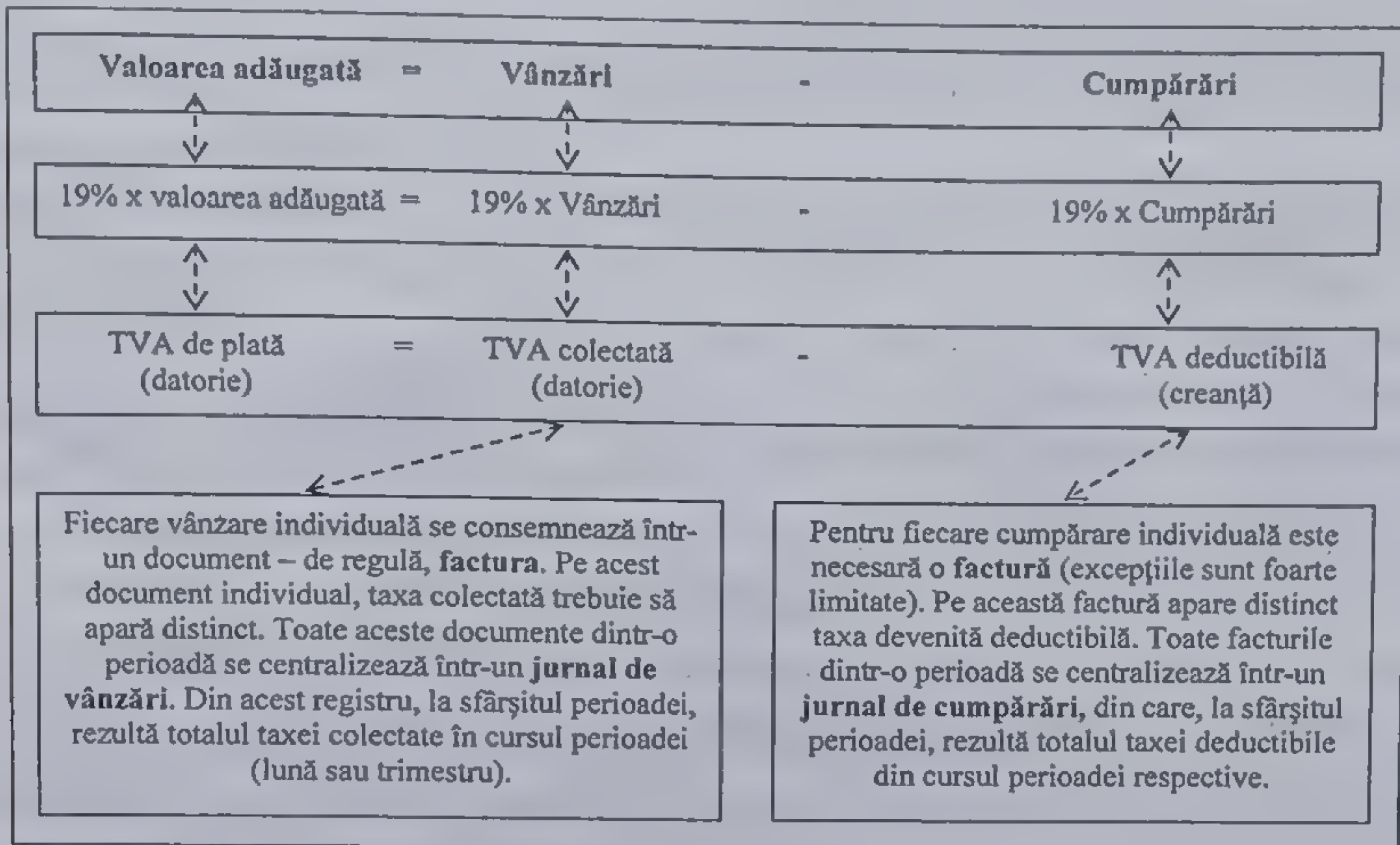


Figura nr. 1.4. Mecanismul taxei pe valoarea adăugată

Pentru a rezuma, reamintim că, în ceea ce privește TVA, contabilul identifică patru categorii importante:

- TVA colectată – datorie – obligația firmei ca la vânzare să adauge pe factură sau pe alt document, suma obținută prin aplicarea cotei specifice la prețul de vânzare fără TVA;
- TVA deductibilă – creanță – dreptul entității de a scădea taxa aferentă cumpărărilor din taxa aferentă vânzărilor, atunci când se stabilește taxa de plată, la sfârșitul perioadei;
- TVA de plată – datorie – obligația entității de a plăti la bugetul statului diferența dintre taxa colectată, mai mare, și taxa deductibilă, mai mică;
- TVA de recuperat – creanță – dreptul entității de a cere statului să-i restituie diferența dintre taxa deductibilă, mai mare, și taxa colectată, mai mică.

Alte creanțe în relația cu autoritățile publice

În afară de multe datorii față de autorități fiscale sau parafiscale, entitățile pot avea și creanțe în relația cu diversele bugete. O astfel de structură se numește subvenții. Aici se regăsesc drepturile entității de a cere autorităților să-i ofere subvențiile la care s-au angajat, odată cu îndeplinirea condițiilor din contractele încheiate în acest sens. De exemplu, dacă un furnizor de utilități vinde la prețuri administrate, mai mici decât costurile, atunci înregistrarea vânzării ar putea genera două creanțe:

- creanța **clienți** – dreptul de a încasa de la clienți contravaloarea bunurilor/serviciilor livrate, la prețul stabilit;
- creanța **subvenții** – dreptul de a încasa de la autorități diferența care să-i asigure cel puțin acoperirea costurilor.

Alte creanțe curente

Creanțele neîncadrate într-o structură specifică se recunosc, de regulă, la poziția *debitori diverși*. Intră aici creanțe din vânzarea de imobilizări, din garanții acordate pe termen scurt, din imputări efectuate în relația cu persoane din afara entității etc.

În relația cu asociații sau acționarii, societatea comercială este uneori în poziție de creditor. Atunci când asociații/acționarii s-au angajat să pună aporturi la dispoziția firmei, cu ocazia înființării sau ulterior, dreptul entității de a le cere asociaților/acționarilor să-și onoreze angajamentul se consemnează în structura de creanțe *decontări cu asociații/acționarii privind capitalul*.

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

1.5.3.3. Active de trezorerie

Cele mai *lichide* active ale întreprinderii se regăsesc în contabilitate la structura *trezorerie*, ale cărei componente concrete se referă îndeosebi la:

- bani, în casierie sau în conturi la bancă, în lei sau în valută, în conturi curente sau în conturi de acreditive;

- diverse valori de încasat: cecuri, efecte comerciale de încasat (ajunse la scadență), efecte depuse la bancă spre scontare;

- valori diverse: bilete de călătorie, timbre fiscale și poștale, tichete de masă;

- investiții financiare (plasamente) pe termen scurt (acțiuni, obligațiuni, alte titluri);

- sume avansate în numerar angajaților pentru a face plăți în numele entității.

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i>
1. Imobilizări necorporale	1. Capitaluri pentru activitatea de bază
2. Imobilizări corporale	2. Resurse cu destinație specială
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

Conturi la bănci

Cea mai mare parte a decontărilor realizate de întreprinderi și de alte entități se derulează prin intermediul băncilor. Din punct de vedere contabil, lucrurile sunt simple: la contabilitate ajunge **extrasul de cont** din care se vede ușor cât mai are întreprinderea la bancă (soldul), ce plăți s-au făcut și pe ce destinații, ce sume au intrat și de unde. E bine să reținem că, de regulă, extrasul de cont are două coloane de sume: debit și credit. Interpretarea celor două coloane este simplă:

- în debit (rulaje debitoare) găsim ieșirile de bani din contul entității sau, altfel spus, plățile efectuate de bancă în numele entității și din banii acesteia;

- în credit (rulaje creditoare) avem intrările de bani în contul entității, adică banii primiți de bancă pentru entitate.

Dacă vorbim despre soldul din extrasul de cont – acesta este de regulă creditor și arată de câți bani mai dispune entitatea la bancă. Uneori, pe extrasul de cont, soldul contului la bancă este debitor: asta înseamnă că banca a făcut plăți în numele entității în sume mai mari decât cele de care dispunea aceasta – s-a acordat o descoperire de cont, adică entitatea a negociat anterior cu banca o limită de creditare din care se pot face astfel de plăți. Un astfel de sold debitor din extrasul de cont ne obligă să nu mai considerăm structura respectivă un activ, ci o datorie de trezorerie al cărei loc este în pasivul bilanțului entității.

O variantă particulară a disponibilităților la bancă o reprezintă *acreditivul*. Acesta este un mecanism ceva mai greoi și mai costisitor, utilizat atunci când încrederea dintre furnizor și client este limitată. Se utilizează mai ales în tranzacțiile internaționale, dar poate apărea și în relații interne.

Casa

Când contabilul vorbește de casă se referă la numerarul existent în casieria unității, în lei sau în valută. Multă lume a auzit de obligația de a ține evidența intrărilor și ieșirilor de numerar prin completarea registrului de casă, atât de verificat de către autorități... În mod normal, activitatea de casierie se realizează de una sau mai multe persoane (casieri) cărora este bine să nu li se dea prea multe alte atribuții.

Trebuie menționat faptul că autoritățile încearcă să oblige întreprinderile să diminueze cât mai mult operațiunile în numerar, în scopul realizării unei mai bune discipline financiare. În acest sens, o persoană juridică poate efectua plăți în numerar în limita unui plafon maxim de 10.000 lei pe zi, iar plățile către o singură persoană juridică sunt admise în limita unui plafon în sumă de 5.000 lei (cu unele excepții) pe zi. De asemenea, sunt interzise plățile fragmentate în numerar către furnizorii de materii prime, materiale, materiale de natura obiectelor de inventar, prestări de servicii, pentru facturile a căror valoare este mai mare de 5.000 lei.

Alte valori

Dacă firma a cumpărat sau dispune în alt mod de timbre fiscale și poștale, de bilete de transport sau de alt tip neconsumate, de tichete de masă ori alt tip de tichete valorice, atunci reflectarea lor contabilă se face în structura de activ alte valori.

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Avansuri de trezorerie

Entitatea trimite adeseori angajați pentru a derula activități în numele ei. Acoperirea costurilor suportate de aceste deplasări sau deplasări este în sarcina entității care, adeseori, avansează sume de bani persoanelor respective, în numerar sau în conturi de card. Banii ies astfel din casierie sau din contul la bancă al firmei și se regăsesc în contabilitate în structura avansuri de trezorerie – un fel de creanță a firmei: dreptul acesteia de a cere salariilor cu pricina să justifice cu documente plățile efectuate sau să restituie sumele rămase.

Avansurile de trezorerie (numite și avansuri spre decontare) sunt destinate efectuării de plăți către terți față de care firma avea datorii, pentru achiziții de bunuri, dar ele acoperă și cheltuieli cu transportul ori cu cazarea.

Investiții financiare pe termen scurt

Dacă entitatea are disponibilități nefolosite temporar sau dacă își propune să joace pe piața de capital, atunci investițiile făcute pe termen scurt (adică cele deținute pentru a fi transformate în bani rapid – sunt disponibile pentru vânzare în orice moment) se înregistrează contabil la elemente de trezorerie. Adeseori, cele mai lichide dintre investițiile respective se desemnează cu termenul de *echivalente de trezorerie sau de numerar*.

1.5.4. Datorii (structură de pasiv)

Contabilul trebuie să verifice îndeplinirea criteriilor de recunoaștere a datoriilor:

- să existe o obligație prezentă, legală sau implicită;
- să rezulte dintr-un eveniment trecut;
- să fie probabilă ieșirea viitoare de resurse pentru stingerea datoriei respective;
- evaluarea datoriei să se facă de o manieră credibilă.

Clasificarea datoriilor în financiare, alte datorii și provizioane este una simplistă, dar utilă în măsura în care datoriile financiare sunt purtătoare de dobânzi, în timp ce alte datorii nu prea generează dobânzi explicite.

1.5.4.1. Datorii financiare

Încadrăm la datorii financiare împrumuturile ori datoriile asimilate acestora, provenite de la bănci și de la alte organizații autorizate să acorde finanțări diverse: societăți de leasing financiar, cooperative de credit, alte instituții financiare nebancare (IFN). Totuși, în această structură se încadrează, de exemplu, și datoriile apărute din lansarea de împrumuturi din emisiune de obligațiuni. Acest gen de îndatorare nu se face neapărat către o instituție financiară autorizată – oricine poate cumpăra obligațiuni. Este adevărat că plasarea obligațiunilor se realizează printr-un intermediar financiar care se ocupă de formalități și că printre cumpărătorii de obligațiuni se numără multe organizații ale căror activități au o importantă componentă financiară.

În mod concret, norma contabilă enumeră datorii precum: credite bancare pe termen lung, mediu sau scurt, dobânzi aferente acestor credite, datorii față de componentele aceluiași grup, alte datorii financiare.

Denumirile lor sunt atât de sugestive încât credem că nu mai este nevoie de lămuriri suplimentare.

1.5.4.2. Alte datorii (comerciale, salariale, fiscale, sociale ...)

Lista datoriilor încadrate aici de contabili este lungă și nu ne vom ocupa decât de cele mai importante: datorii față de furnizori, clienți, salariați, autorități mai mult sau mai puțin fiscale,

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i>
1. Imobilizări necorporale	1. Capitaluri pentru activitatea de bază
2. Imobilizări corporale	2. Resurse cu destinație specială
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i>
1. Imobilizări necorporale	1. Capitaluri pentru activitatea de bază
2. Imobilizări corporale	2. Resurse cu destinație specială
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

asociați/acționari etc. Ne interesează să cunoaștem documentele pe baza cărora se înregistrează obligațiile respective, maniera în care se face evaluarea, ce se întâmplă dacă nu se plătesc la scadență. În cazul datoriilor fiscale, elementele cele mai importante sunt: modul în care se determină baza de calcul asupra căreia se aplică diversele cote, termenele până la care se achită, posibilitățile de compensare a datoriilor cu unele creanțe. De asemenea, în anumite situații, datoriile față de asociați/acționari pot avea o pondere mare în totalul obligațiilor entității ceea ce face dificilă interpretarea datelor furnizate de documentele de sinteză contabile.

Furnizori

Contabilul folosește termenul furnizori pentru a desemna atât persoanele de la care se cumpără bunuri și servicii, cât și datoriile apărute față de aceste persoane. Documentul necesar pentru recunoașterea unei datorii în structura furnizori este factura. Dacă recepția bunurilor/serviciilor s-a făcut înainte de primirea facturii, atunci datoria se va consemna provizoriu în structura *Furnizori – facturi nesosite* de unde se transferă la *Furnizori* în momentul venirii facturii.

Pentru o mai bună evidență a datoriilor aferente diferitelor componente ale activității întreprinderii, datoriile față de furnizori se separă în două mari structuri:

- datorii de exploatare, consemnate la *Furnizori* și unde apare obligația din cumpărarea de materii prime, materiale, mărfuri și alte stocuri, servicii diverse, apă, energie etc.; toate aceste achiziții contribuie, de regulă, la buna desfășurare a activității obișnuite a întreprinderii;

- datorii privind investițiile, trecute la *Furnizori de imobilizări* și unde apar, de cele mai multe ori, obligațiile din cumpărarea de imobilizări corporale și necorporale.

Separarea pe cele două structuri este utilă mai ales atunci când se urmărește realizarea bugetelor de trezorerie – fluxurile de bani din exploatare și cele aferente investițiilor trebuie prezentate separat.

La discuția despre *Clienți* am văzut că, în relațiile comerciale (și nu numai) dintre vânzători și cumpărători pot interveni efectele de comerț: cambie și/sau bilet la ordin. Poziția celui care, într-un efect de comerț, primește ordin să plătească sau se angajează să plătească, este de tras. În contabilitatea trasului, obligația reflectată anterior la *Furnizori* sau la *Furnizori de imobilizări* se va transfera la *Efecte de plătit*, respectiv *Efecte de plătit pentru imobilizări*.

Datorii față de clienți

Avansurile primite de la clienți se concretizează într-o datorie față de aceștia: obligația de a le livra bunurile sau de a le presta serviciile pentru care au fost primiți banii ori de a le restitui sumele atunci când contractele nu mai pot fi onorate. Din punct de vedere contabil, o astfel de datorie se regăsește ca *Furnizori – debitori*. De fapt, și aici putem relua comentariile de la *Clienți-creditori* (vezi mai sus). Datoria față de clienți apare și atunci când vindem bunuri în ambalaje restituibile. Dacă entitatea primește garanții pentru ambalajele astfel lăsate clienților, atunci garanțiile respective se regăsesc în datorie față de clienții în cauză.

Salariile și obligațiile sociale și fiscale corespunzătoare

Entitățile care folosesc angajați își asumă obligația de a-i remunera. În urma contorizării îndeplinirii de către salariați a obligațiilor lor profesionale, se întocmesc statele de salarii, de regulă la sfârșitul lunii. În aceste documente apar elementele componente ale remunerației și multe alte informații privind salariații și relația cu aceștia. Datoria se înregistrează inițial în structura *Personal – salarii datorate*, la nivelul salariului brut calculat de entitate. Din această sumă brută se reține avansul deja plătit (dacă este cazul), se mai rețin contribuțiile sociale și fiscale ale angajatului, și eventual alte sume, ceea ce rămâne reprezentând salariul net. Cu excepția avansului (care a fost anterior înregistrat la creanțe – vezi mai sus), toate celelalte rețineri se concretizează în tot atâtea datorii față de diverși terți.

Datoriile față de angajați nu se limitează la salariile consemnate odată cu finalizarea statelor de salarii. Putem avea și:

- datoriile din ajutoare materiale pe care entitatea se angajează să le acorde salariaților;
- datoriile din participarea salariaților la profitul realizat de entitate – îndeosebi la entitățile cu capital majoritar sau integral de stat, dar se poate la orice altă entitate, în virtutea înțelegerilor dintre aceasta și salariații organizați sau nu în asociații, sindicate, comitete etc.;

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

- *drepturi de personal neridicate* – dacă salariile se plătesc în numerar și unul sau mai mulți salariați nu-și ridică banii în trei zile, datoria se transferă în această structură;

- *rețineri din salarii datorate terților*: salariații pot să fi încheiat convenții cu entități cărora le datorează bani pentru ca plățile să se efectueze direct de angajator, prin reținerea din salarii și virarea către entitățile implicate.

Atunci când discutăm despre salarii, este inevitabil să nu amintim și despre contribuțiile sociale și fiscale aferente, suportate de angajat și de angajator. Aceste contribuții se justifică prin existența cheltuielilor publice, precum și a indemnizațiilor pe care tot angajații sau foștii angajați le vor primi mai devreme sau mai târziu. Se disting:

- pentru *angajați*: contribuția la asigurări sociale (CAS) – 25%, contribuția la asigurări sociale de sănătate (CASS) – 10%, impozitul pe salarii – 10%;

- pentru *angajatori*: contribuția asiguratorie pentru muncă (CAM) – 2,25% și contribuția la asigurări sociale (CAS): pentru condiții deosebite de muncă - 4%, iar pentru condiții speciale de muncă - 8%.

Impozitul pe profit

Impozitarea directă a îmbogățirii firmelor se realizează îndeosebi prin intermediul impozitului pe profit.

Impozitul pe profit este egal cu cota de impozit aplicată asupra profitului fiscal. Este important de reținut că nu se calculează impozit pe pierderea fiscală: ori de câte ori rezultatul fiscal este negativ (oricât de mic) impozitul pe profit aferent este zero.

În prezent, **cota de impozit** pe profit în România este de 16%. În ceea ce privește rezultatul fiscal - (R_f), formula după care se calculează este următoarea:

$$R_f = \underbrace{V_t - C_{ht}}_{\text{Rezultatul contabil}} + C_{hn} - D_f - P_{fr}$$

Rezultatul contabil

în care:

V_t = venituri contabile totale;

C_{ht} = cheltuieli contabile totale;

C_{hn} = cheltuieli nedeductibile;

D_f = deduceri fiscale;

P_{fr} = pierdere fiscală reportată.

Alte impozite și taxe

În contabilitate, pentru consemnarea celorlalte impozite și taxe datorate de entități, s-au creat două structuri unde găsim elemente destul de eterogene:

- *Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate* – înregistrăm aici accizele, taxele vamale, impozitul pe veniturile nerezidenților, impozitele și taxele locale (pe clădiri, pe terenuri, pe mijloace de transport, pe spectacole...);

- *Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate*, unde consemnăm contribuții la diverse fonduri speciale constituite pe seama unor activități derulate de unele întreprinderi; enumerăm câteva dintre acestea: fondul pentru sănătate publică, fondul pentru mediu, fondul pentru modernizarea punctelor de trecere a frontierei, fondul cultural național, fondul cinematografic, fondul național de solidaritate.

Datorii față de asociați și dividende de plată

Capitalul social minim pentru societățile cu răspundere limitată (SRL) este încă de 200 lei. Pentru înființarea unei astfel de afaceri este însă nevoie de mai mult decât atât. Totuși, mulți viitori asociați aleg să lase capitalul social la minimul legal, diferența de bani fiind pusă la dispoziția societății sub formă de împrumut. Apare astfel o datorie foarte frecventă la SRL: *Sume datorate asociaților*. Adeseori, valoarea acestei datorii depășește cu mult capitalul social și, în raportările contabile, ea este prezentată alături de celelalte datorii, chiar dacă exigibilitatea ei nu are nimic de-a face cu exigibilitatea datoriilor către alți terți. Când totalul sumelor datorate asociaților este foarte mare, bilanțul, ca mărime sintetică, ne oferă o imagine puțin denaturată asupra situației firmei – de

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

fapt aceste datorii sunt aproape resurse proprii și ar fi util să fie considerate ca atare măcar în analiza financiară.

Tot în relația cu asociații/acționarii apare și datoria numită *Dividende de plată*. Toată lumea știe ce-s alea dividende: părți din profiturile realizate de societatea comercială și însușite de asociați/acționari, pe baza hotărârii adunării generale (AGA). De regulă, dividendele se plătesc în bani, dar se pot da și în natură. Societatea comercială plătitoare a dividendelor trebuie să rețină impozitul pe dividende în cotă de 5%.

Datorii diverse

Structurile de datorii dezvoltate până aici reprezintă cele mai frecvente exemple de datorii identificate de contabil. Mai sunt și altele, pe care ne permitem să le considerăm mai puțin importante.

Totuși, dacă apare vreo datorie căreia contabilul să nu-i găsească loc într-o structură specifică, atunci aceasta va fi înregistrată în structura *Creditori diverși*. Reamintim astfel că prin termenul generic de *creditori* înțelegem persoane față de care entitatea are datorii. Există chiar o lege (a insolvenței, nr. 85/2006) în care toate persoanele față de care o întreprindere în dificultate are datorii se numesc *creditori*.

1.5.4.3. Provizioane

Pentru recunoașterea contabilă a unei datorii este necesară îndeplinirea criteriilor amintite mai sus. Atunci când verificăm dacă se îndeplinesc criteriile respective, putem constata că apar elemente de incertitudine cu privire la momentul viitor al decontării datoriei sau la suma exactă ce va fi plătită sau chiar la probabilitatea confirmării datoriei respective. Astfel, norma contabilă românească recunoaște că provizioanele sunt datorii, dar „se pot distinge de alte datorii [...] prin factorul de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei”. Pentru a exemplifica, este suficient să începem prin a enumera cele mai vizibile provizioane identificate de norma contabilă:

- provizioane pentru litigii;
- provizioane pentru garanții acordate clienților;
- provizioane pentru dezafectarea de imobilizări și alte acțiuni similare legate de acestea;
- provizioane pentru acțiunile de restructurare;
- provizioane pentru pensii și obligații similare;
- provizioane pentru impozite;
- provizioane pentru terminarea contractului de muncă.

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i>
1. Imobilizări necorporale	1. Capitaluri pentru activitatea de bază
2. Imobilizări corporale	2. Resurse cu destinație specială
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

1.5.5. Capitaluri proprii

Capitalurile proprii (sau resursele proprii sau activul net) reprezintă „averea curată” a firmei, ceea ce rămâne din activ după ce se acoperă toate datoriile. Într-o abordare ceva mai particulară, prin capitaluri proprii înțelegem averea care le-ar mai rămâne asociaților/acționarilor la lichidarea firmei, după ce s-au onorat toate obligațiile acesteia. Este posibil ca, uneori, capitalurile proprii să fie negative: datoriile sunt mai mari decât activul, ceea ce înseamnă că firma nu poate face față tuturor plăților și că, de regulă, sfârșitul este aproape.

În materialul de față vom accepta și o altă definiție a capitalurilor proprii: ele sunt resurse pentru care entitatea nu are obligația de restituire la o scadență precizată.

Este posibilă o clasificare suplimentară a resurselor proprii în două structuri:

ACTIV	PASIV
<i>I. Active imobilizate</i>	<i>I. Capitaluri proprii</i>
1. Imobilizări necorporale	1. Capitaluri pentru activitatea de bază
2. Imobilizări corporale	2. Resurse cu destinație specială
3. Imobilizări financiare	
<i>II. Active circulante</i>	<i>II. Datorii</i>
1. Stocuri	1. Datorii financiare
2. Creanțe curente	2. Alte datorii
3. Trezorerie	3. Provizioane
Total activ = Total pasiv	

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

- capitaluri proprii pentru activitatea de bază, adică resursele care se pot concretiza în orice structură de activ;

- resurse proprii cu destinație specială, adică acele resurse pentru care, de regulă, fie contrapartida de activ se poate identifica, fie nu se pot utiliza decât pe destinațiile stabilite la constituire.

În cele ce urmează nu vom prea ține cont de clasificarea pe care tocmai am prezentat-o. De altfel, reamintim regula potrivit căreia singura legătură sigură între activ și pasiv este că cele două sunt egale. Altfel, a stabili o legătură biunivocă între un element de activ și unul de pasiv este o acțiune riscantă și care ne poate conduce uneori la concluzii eronate.

În dezvoltările următoare ne vom opri asupra celor mai importante structuri de capitaluri proprii specifice societăților comerciale: capital social, prime de capital, rezerve (din profit), rezerve (diferențe) din reevaluare, rezultat reportat, rezerve de conversie.

Capital social și prime de capital

Înființarea unei societăți comerciale presupune, printre altele, punerea la dispoziția acesteia a unor aporturi în bani sau în bunuri. Acționarii/asociații transferă din averea personală în averea firmei acești bani/aceste bunuri și primesc în schimb titluri de valoare numite acțiuni, respectiv, părți sociale. Aceste titluri le oferă deținătorilor (asociați/acționari) unele drepturi. Dintre acestea, ne interesează aici dreptul de vot și dreptul la dividende, cărora le putem adăuga dreptul de a fi informat, dreptul de a participa la adunările generale etc. Conform legii, titlurile de același tip emise de o entitate oferă deținătorilor drepturi egale, indiferent de momentul emisiunii ori de data la care acționarul/asociatul le dobândește. De aici putem înțelege că acțiunile/părțile sociale emise de o entitate trebuie să aibă un element valoric comun, indiferent de maniera, de momentul și de prețul cu care au fost emise. Acest element comun este valoarea nominală.

Definim astfel capitalul social drept *valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale emise de o societate comercială în schimbul aporturilor primite de la acționari/asociați ori lăsate de aceștia la dispoziția firmei*. Este important de precizat că nu toată valoarea aporturilor în bani sau în natură ale asociaților/acționarilor se concretizează neapărat în capital social.

Regulile contabile spun că diferența între valoarea de emisiune și valoarea nominală a aporturilor asociaților/acționarilor se contabilizează ca primă de capital.

În ceea ce privește drumul parcurs de aporturile asociaților sau acționarilor până la a fi recunoscute drept avere a firmei, contabilii și juriștii identifică două faze:

- subscrierea capitalului – angajamentul asociaților/acționarilor de a pune bani/bunuri la dispoziția firmei – capitalul social aferent se numește subscris nevărsat;
- vărsarea capitalului – virarea efectivă a banilor sau transferul bunurilor de la asociați/acționari către societatea comercială.

Pentru unele societăți comerciale, această separare a pașilor de parcurs în crearea capitalului social este una mai degrabă formală, pentru că în realitate lucrurile se derulează uneori de o manieră mai puțin complicată.

În toate cazurile, trebuie să ne ferim să analizăm o întreprindere prin prisma capitalului social – după o anumită perioadă de funcționare, este posibil ca mărimea capitalului social să devină aproape nesemnificativă în raport cu totalul capitalurilor proprii sau cu totalul averii disponibile.

Rezerve (din profit)

Scopul activității întreprinderilor este obținerea profitului. Din punct de vedere contabil, la sfârșitul fiecărui an se trage linie și se stabilește cât este rezultatul firmei pe anul respectiv – profit sau pierdere. Dacă rezultatul este pozitiv, atunci se pune problema repartizării lui. Din punct de vedere contabil, există două mari destinații ale profitului net:

- fie pleacă din întreprindere, ca dividende sau ca participare a salariaților la profit;
- fie rămâne la dispoziția întreprinderii pe termen mai lung sau mai scurt.

Destinațiile precise ale profitului sunt stabilite de către adunarea generală a asociaților/acționarilor (AGA), de regulă, la propunerea consiliului de administrație sau a administratorului. Dacă AGA hotărăște să lase profit la dispoziția întreprinderii pe termen nedeterminat, atunci, din punct de vedere contabil, profitul respectiv devine rezerve.

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Din punct de vedere al reglementării care obligă/permite întreprinderii să constituie rezerve, găsim cel puțin trei categorii: rezerve legale, rezerve statutare și alte rezerve. *Rezerva legală* este constituită, așa cum îi spune și numele, ca urmare a respectării unei obligații impuse de lege – este vorba de legea societăților comerciale, care precizează că o societate comercială trebuie să constituie din profiturile obținute o rezervă legală de cel puțin 1/5 din capitalul social. Rostul acestei obligații este de a crește garanțiile oferite de firmă terților (îndeosebi creditorilor). Această regulă devine fără prea mare efect atunci când societatea este organizată ca SRL și optează pentru un capital social minim de 200 lei – rezerva legală maximă ajunge la 40 lei, ceea ce nu credem că este de natură să-i liniștească pe creditorii. Dacă, dimpotrivă, capitalul social este mare, atunci și rezerva legală devine importantă. Pentru firmele plătitoare de impozit pe profit, constituirea rezervei legale este interesantă în măsura în care sumele cu această destinație nu se impozitează (în limita a 5% din profitul brut anual, până la atingerea limitei de 20% din capitalul social). *Rezervele statutare* se constituie după cum scrie în statutul (actul constitutiv) societății comerciale și nu se pot utiliza decât pe destinațiile precizate în același statut. Cea mai simplă categorie o reprezintă *alte rezerve* constituite, de cele mai multe ori, prin hotărârea AGA și care se pot consuma potrivit hotărârii aceluiași for.

Rezerve (diferențe) din reevaluare

Termenul de *rezerve* este utilizat în normele contabile atât pentru a desemna rezervele propriu-zise, cât și alte categorii de resurse, ceea ce este de natură să-i deruteze pe cei mai puțin avizați. Pentru a evita neînțelegerile, am optat pentru termenul de *rezerve din profit* pentru calificarea rezervelor constituite pe baza hotărârii AGA, în urma repartizării profiturilor firmei (cele de la subcapitolul precedent) și reținem mai degrabă termenul de *diferențe* pentru celelalte categorii de rezerve prezentate în normele contabile.

Diferențele din reevaluare nu apar decât atunci când entitatea optează pentru un tratament contabil în care se reține valoarea justă drept referință. Prin valoare justă înțelegem, aici, un preț care s-ar putea obține pe o piață activă (adică o piață cu suficient de mulți participanți).

Rezerve de conversie

Diferențele de conversie apar în contabilitate atunci când întreprinderea (numită societate mamă) are filiale în străinătate și aceste filiale țin contabilitatea curentă în altă monedă decât cea reținută de mamă. Pentru întocmirea documentelor contabile de sinteză ale societății mamă este necesară astfel o conversie dintr-o monedă în alta. Cum cursurile de schimb la care se face conversia diferitelor componente ale bilanțului nu sunt întotdeauna identice, este ușor să ne imaginăm că apar diferențe de curs valutar a căror contabilizare se face, în anumite condiții, la capitaluri proprii, în structura diferențe (rezerve) de conversie.

Rezultat reportat

În principiu, dacă o parte din profitul obținut într-un an nu este repartizată de către AGA, atunci profitul respectiv rămâne la resurse ca rezultat reportat, în vederea unei repartizări ulterioare. Rezultatul poate fi însă profit sau pierdere. Dacă rezultatul reportat este profit, atunci se va adăuga celorlalte capitaluri proprii. Dacă, dimpotrivă, rezultatul reportat este pierdere, atunci el va apărea la capitaluri proprii cu semnul minus, diminuând totalul resurselor de care dispune entitatea.

1.5.6. Definiții și clasificări privind fluxurile de venituri și de cheltuieli

Bilanțul ne oferă o informație foarte bună cu privire la averea și la datoriile firmei la un moment dat. Trebuie să insistăm însă pe acest moment dat – bilanțul nu este decât o fotografie, care, oricât de fidelă ar fi, nu reușește să ne arate altceva decât un instantaneu. Or, activitățile în care este implicată entitatea conduc la modificări ale elementelor de activ și de pasiv, modificări mai mult sau mai puțin importante, mai rapide sau mai lente. Unele dintre aceste modificări pot conduce la îmbogățirea sau la sărăcirea entității. Fluxurile brute apărute în entitate și de pe urma cărora se constată astfel de îmbogățiri sau sărăcirii se încadrează, de cele mai multe ori, la structurile contabile de venituri (îmbogățirile) și de cheltuieli (sărăcirile).

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

Cum se ajunge la venituri și la cheltuieli și ce legătură au acestea cu activele și cu pasivele?

Știm, din dezvoltările de până acum, cam ce înseamnă active, datorii și capitaluri proprii și mai știm că totalul activului este egal cu totalul pasivului:

$$\begin{aligned}\text{Activ} &= \text{Pasiv} \\ \text{Activ} &= \text{Capitaluri proprii} + \text{Datorii}\end{aligned}$$

Definirea veniturilor și a cheltuielilor se poate face plecând de la noțiunile specifice bilanțului. Astfel, simplificând lucrurile, putem spune că:

- operațiunile de pe urma cărora cresc capitalurile proprii sunt operațiuni generatoare de venituri;

- operațiunile de pe urma cărora scad capitalurile proprii sunt operațiuni generatoare de cheltuieli.

Silogisme pe care le invocăm aici se pot scrie după cum urmează:

a) dacă un activ crește, fără să scadă alt activ și fără să crească un pasiv, atunci păstrarea echilibrului $A = P$ ne obligă să sporim capitalurile proprii: a apărut un venit; de exemplu, când se facturează servicii (fără TVA), apare un activ – creanța față de client, nu scade nici un alt activ, nu crește nici o datorie, deci avem un venit brut egal cu prețul de vânzare (fără TVA) – vezi figura de mai jos;

b) dacă un pasiv scade, fără să crească alt pasiv și fără să scadă un activ, atunci recunoaștem un venit; de exemplu, furnizorul acordă o reducere întreprinderii de referință: scade o datorie, nu scade nici un activ, nu crește nici o altă datorie – suma se trece la venituri;

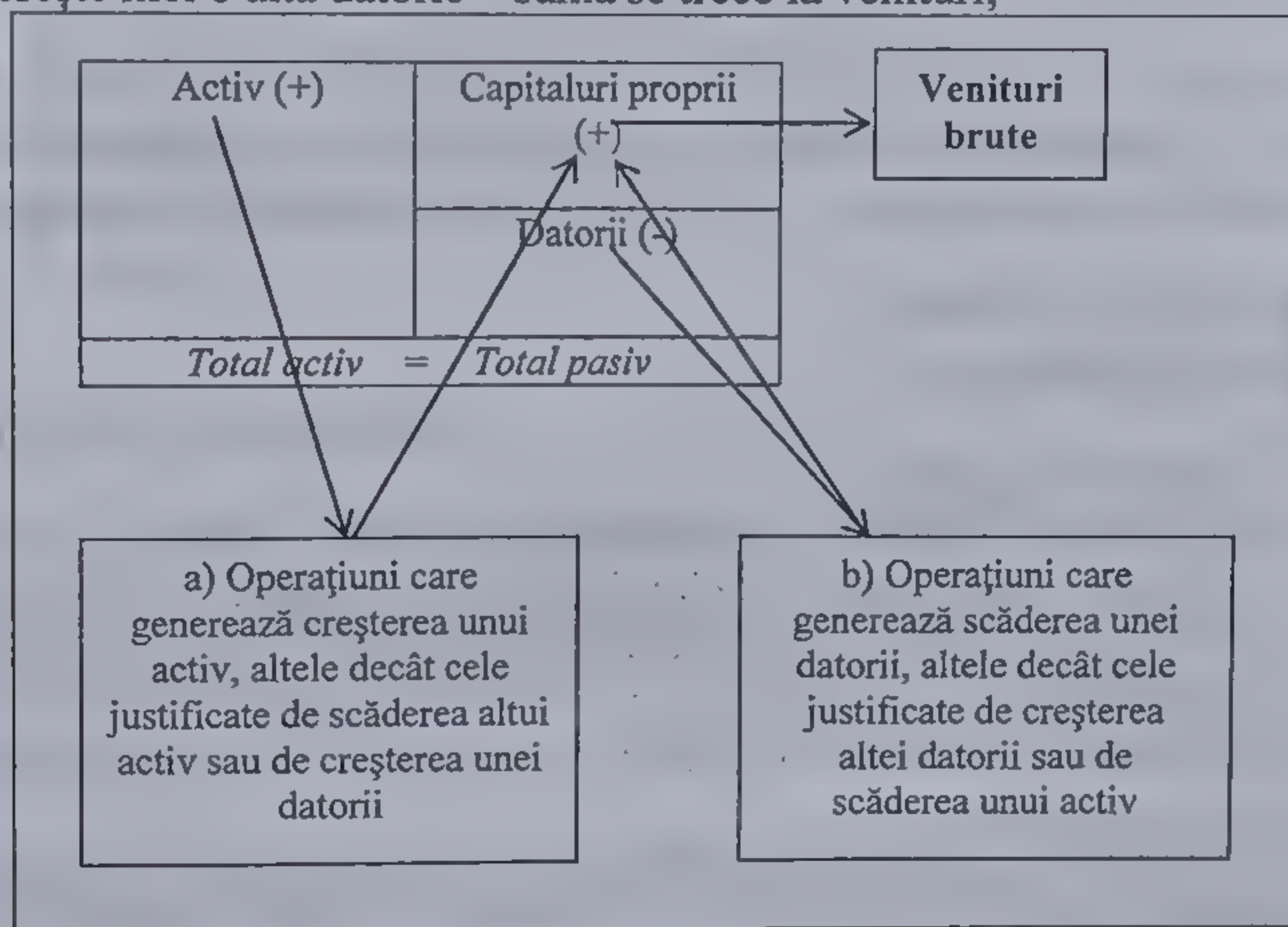


Figura nr. 1.5. Recunoașterea veniturilor

c) dacă un activ scade, fără să crească alt activ și fără să scadă o datorie, atunci diminuăm capitalurile proprii printr-o cheltuială; când, de exemplu, înregistrăm dobânda la un credit bancar, avem o scădere a activului – ies niște bani din contul la bancă, nu crește nici un alt activ, nu scade nici o datorie, deci diminuăm capitalurile proprii (vezi figura de mai jos);

d) dacă un pasiv crește, fără să scadă alt pasiv și fără să crească un activ, atunci recunoaștem diminuarea capitalurilor proprii drept cheltuială; de exemplu, factura de la furnizorul de servicii de telefonie (facem abstracție de TVA) se concretizează în creșterea unei datorii, fără să crească vreun activ ori să scadă o altă datorie – o trecem la cheltuieli, prin diminuarea capitalurilor proprii (vezi figura de mai jos).

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

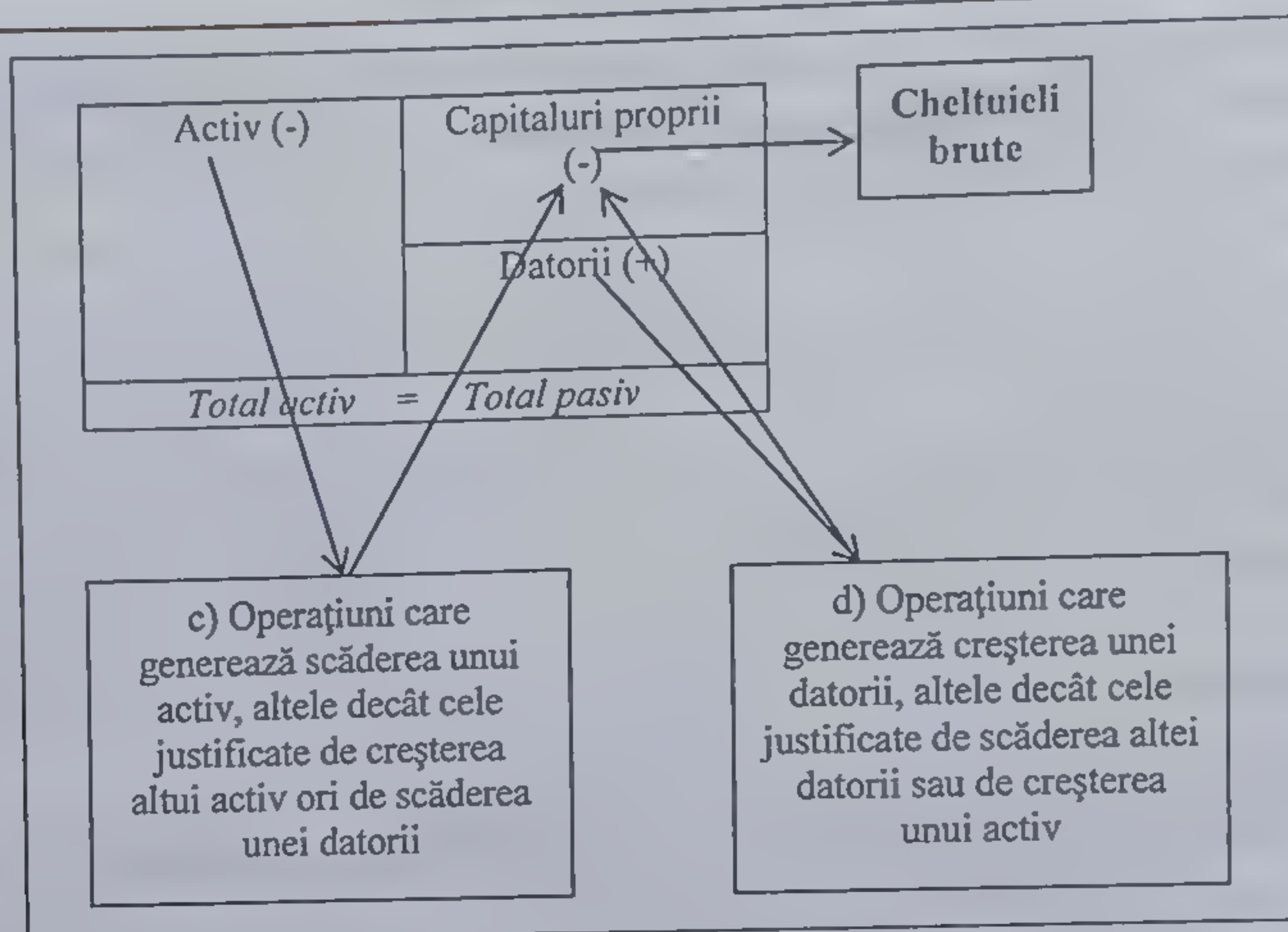


Figura nr. 1.6. Recunoașterea cheltuielilor

Clasificarea contabilă a veniturilor și a cheltuielilor

Pentru a le putea urmări mai bine, veniturile și cheltuielile sunt clasificate în normele contabile pe două mari structuri, cărora le mai putem adăuga una. Trebuie să reținem că norma contabilă are în vedere două criterii de clasificare a cheltuielilor (criterii aplicabile și veniturilor, dar în cazul acestora sunt mai puțin importante): după natură și după destinație. Prioritară este clasificarea cheltuielilor după natura lor, dar în raportările contabile este necesar să apară și clasificarea după destinație a cheltuielilor înregistrate în cursul perioadei. Astfel, după natura lor, veniturile și cheltuielile se împart în:

- venituri și cheltuieli de exploatare;
- venituri și cheltuieli financiare;

lângă care se pune și

- cheltuiala cu impozitul pe profit.

Veniturile și cheltuielile de exploatare apar în urma derulării de tranzacții care țin de activitatea obișnuită a firmei. Cea mai mare parte a veniturilor și a cheltuielilor se încadrează în această structură. La venituri, lucrurile sunt clare și ușor de înțeles: preluăm, cu unele mici modificări, lista acestora din norma contabilă:

- venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii – acestea dau conținut *cifrei de afaceri*;
- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț și pentru acoperirea pierderilor, precum și alte subvenții de care beneficiază entitatea;
- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate și alte venituri din exploatare.

Acestora li se adaugă două categorii de pseudo-venituri a căror dezvoltare se va face mai târziu: spunem aici doar că rolul lor este de a compensa efectul unor cheltuieli asupra rezultatului. Le putem desemna cu termenul de *venituri intermediare* și se cuprind aici: veniturile aferente costurilor stocurilor de produse și serviciilor în curs de execuție și veniturile din producția de imobilizări. Aproape tuturor celorlalte venituri le putem spune *venituri finale*.

În ceea ce privește cheltuielile după natură, tot norma contabilă ne oferă o listă sugestivă, din care spicuim:

- cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile; contravaloarea energiei și apei consumate; costul mărfurilor vândute și al ambalajelor ieșite din entitate într-un fel sau altul;
- cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți, redevențe, locații de gestiune și chirii; prime de asigurare; studii și cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terți (colaboratori); comisioane și onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate; transportul de bunuri și

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

personal; deplasări, detașări și transferări; cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații, servicii bancare;

- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările și protecția socială);
- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanțe și debitori diverși; despăgubiri, amenzi și penalități; donații și alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital etc.).

Veniturile și cheltuielile financiare țin de activitatea căreia îi putem spune financiară și pot îmbrăca forme precum:

- venituri și cheltuieli privind imobilizările financiare;
- venituri și cheltuieli privind investițiile financiare cedate;
- venituri și cheltuieli cu diferențele de curs valutar;
- venituri și cheltuieli din dobânzi;
- sconturi: venituri și cheltuieli din reducerile financiare primite/acordate pentru plăți/încasări înainte de scadență;
- alte venituri și cheltuieli financiare.

Impozitul pe profit este o cheltuială prezentată distinct în raportările contabile, pentru a marca într-un fel faptul că profitul de pe urma căruia apare poate avea componente de exploatare sau financiare. Adeseori, pentru a simplifica lucrurile, în analize mai mult sau mai puțin financiare, cheltuiala cu impozitul pe profit se prezintă la activitatea de exploatare.

Din punct de vedere al clasificării cheltuielilor după destinație, regula contabilă românească reține următoarele categorii:

- cheltuieli ale activității de bază;
- cheltuielile activităților auxiliare;
- cheltuieli indirecte de producție;
- cheltuieli generale de administrație;
- cheltuieli de desfacere.

1.6. Întrebări și teste-grilă

1.6.1. Întrebări

1. Cum se poate defini obiectul contabilității după concepția economico-juridică?
2. Care sunt concepțiile de organizare a sistemului informațional contabil?
3. Care sunt caracteristicile calitative ale informațiilor financiare conform reglementărilor contabile în vigoare?
4. Care sunt tipurile de entități care, conform Legii contabilității, au obligația să organizeze și să conducă contabilitate financiară și, după caz, contabilitate de gestiune, adaptată la specificul activității?

1.6.2. Teste-grilă

Alegeți varianta corectă de răspuns:

1. Dacă pornim de la faptul că societățile comerciale se constituie prin asocierea de persoane și/sau de capitaluri, le putem grupa astfel:
 - a. societăți de persoane;
 - b. societăți de capitaluri;
 - c. societăți publice;
 - d. societăți mixte;
2. Concepția financiară cu privire la obiectul contabilității are în vedere:
 - a. gruparea activelor după criteriul exigibilității, iar a pasivelor după criteriul lichidității;
 - b. gruparea activelor după criteriul lichidității, iar a pasivelor după criteriul exigibilității;
 - c. ansamblul de utilizări și de resurse ale unei entități economice.

1. OBIECTUL CONTABILITĂȚII

3. Între utilizatorii informației contabile se numără:

- a. salariații;
- b. comitetele internaționale;
- c. furnizorii;
- d. publicul;
- e. investitorii;
- f. creditorii financiari.

4. În legătură cu activele imobilizate, care din următoarele afirmații sunt adevărate:

- a. sunt active (bunuri, drepturi, valori) care, în general, participă la mai multe cicluri de exploatare și/sau care se regăsesc în bilanț pentru perioade mai mari de 1 an;
- b. sunt active (bunuri, drepturi, valori) care, în general, participă la mai multe cicluri de exploatare și/sau care se regăsesc în bilanț pentru perioade mai mici de 1 an;
- c. după criteriul naturii lor, avem următoarea grupare: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare.

Răspunsuri: 1: a, b, d; 2: b; 3: a, c, d, e, f.; 4: a, c

Capitolul 2

METODA CONTABILITĂȚII

2.1. Definirea metodei contabilității

Metoda contabilității indică modul de cercetare, de cunoaștere a obiectului și de realizare a obiectivelor acesteia. Ea poate fi prezentată ca *demersul rațional de abordare a obiectului contabilității pe baza unui ansamblu coerent de principii, mijloace și procedee susceptibile să ofere o imagine fidelă asupra poziției financiare și performanțelor unei entități*⁴¹.

Contabilitatea, desemnată de lege ca „activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea desfășurată”, trebuie să asigure „înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori”.

Pentru realizarea acestor obiective, contabilitatea utilizează o serie de procedee și instrumente. În timp ce procedeul reprezintă „mijlocul folosit pentru a ajunge la un anumit rezultat, modul de a proceda”, instrumentul reprezintă „unealta, aparatul cu ajutorul căruia se efectuează o anumită operație”⁴².

Procedeele utilizate pentru cunoașterea obiectului contabilității se pot grupa astfel⁴³:

- ◆ procedee comune disciplinelor economice;
- ◆ procedee specifice metodei contabilității.

Între *procedeele comune disciplinelor economice* amintim: documentarea, evaluarea, calculația și inventarierea.

Documentarea constă în identificarea faptelor și fenomenelor ce urmează a face obiectul reflectării în contabilitate din documentele care atestă desfășurarea acelor fapte și fenomene. De altfel, Legea contabilității a statuat obligativitatea fundamentării și justificării consemnărilor în contabilitate pe bază de documente.

Evaluarea este procedeul prin care toate elementele și operațiunile patrimoniale trebuie să fie reflectate în contabilitate în etalon monetar. Prin evaluare se realizează aducerea la un numitor comun a tuturor elementelor patrimoniale, ceea ce permite gruparea, sintetizarea și compararea acestora.

Calculația este strâns legată de evaluare în sensul că elaborarea informațiilor referitoare la poziția financiară și performanțele întreprinderii, precum și a celorlalte informații pe care trebuie să le furnizeze contabilitatea utilizatorilor presupune utilizarea unor algoritmi de calcul. Aceste calcule sunt posibile numai în condițiile în care faptele și fenomenele cercetate de contabilitate sunt evaluate.

Inventarierea este procedeul care permite cunoașterea situației reale a activelor, datoriilor și capitalurilor proprii unei entități și identificarea eventualelor neconcordanțe între situația faptică și cea deja consemnată în contabilitate.

Dintre *procedeele specifice metodei contabilității* reținem: bilanțul, contul, balanțele de verificare etc.

În ceea ce privește *bilanțul*, trebuie să facem următoarea precizare. Se poate vorbi de două tipuri de bilanț, și anume de un *bilanț didactic* sau de *situație* și de bilanțul ce constituie o componentă a situațiilor financiare anuale*. Bilanțul didactic cuprinde două părți: activ și pasiv. El

⁴¹ Horomnea, E., *Bazele contabilității. Concepte, aplicații, lexicon*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003, p. 62.

⁴² *** *Dicționarul explicativ al limbii române*, Editura Academiei RSR, București, 1975, p. 747 și p. 432.

⁴³ Oprean, I., Nistor, E.C., Popa, I.E., Oprean, D., *op. cit.*, p. 81.

* Se pot întocmi și situații financiare la sfârșitul semestrului.

asigură, prin modul cum este conceput, dubla reflectare a materiei contabile, respectiv a valorilor ce compun patrimoniul unei entități economico-sociale. *Noțiunea de mijloace* se referă la materia contabilă privită sub aspectul existenței, iar *noțiunea de resurse* se referă la aceeași materie contabilă privită din punctul de vedere al provenienței sau destinației. În cadrul așa-numitului bilanț didactic, elementele de mijloace figurează în acea parte numită *activ*, iar elementele de resurse figurează în cealaltă parte, numită *pasiv*. Așa cum vom arăta într-un alt subcapitol, activul didactic nu cuprinde, însă, numai mijloace, după cum pasivul didactic nu cuprinde numai resurse.

O cunoaștere a materiei contabile numai prin intermediul bilanțului, ca ansamblu, nu satisface toate necesitățile utilizatorilor interni sau externi de informație contabilă. În unele situații, aceste nevoi vizează anumite elemente individuale de mijloace sau de resurse, cunoașterea situației și evoluției acestora condiționând luarea unor decizii. Această problemă este rezolvată de utilizarea *contului* ca mijloc de cunoaștere. Prin planurile generale de conturi au fost fixate conturi care să reflecte situația și modificările suferite de toate elementele (inclusiv cele în afara bilanțului, adică valori care nu se regăsesc în active și pasive) care fac obiect de studiu pentru contabilitate. Totalitatea conturilor utilizate în contabilitate în scopul cunoașterii obiectului său de studiu formează sistemul conturilor. Cea mai mare parte a conturilor funcționează după principiul dublei înregistrări.

Informațiile furnizate de conturi trebuie să fie puse la dispoziția utilizatorilor (care nu au întotdeauna pregătire contabilă) într-o formă accesibilă, ceea ce presupune o serie de prelucrări în urma cărora se obțin sinteze contabile. Unele dintre acestea se obțin prin prelucrarea datelor furnizate de toate conturile, iar altele prin prelucrarea datelor furnizate de o parte de conturi. O sinteză contabilă reprezentativă din prima categorie o constituie *balanța de verificare* care, practic, realizează legătura dintre cont și bilanțul care constituie componenta situațiilor financiare anuale. Prin intermediul balanței de verificare sunt centralizate informațiile referitoare la situația și modificările tuturor elementele de activ, de pasiv, de venituri și de cheltuieli, existând posibilitatea de a exercita un control asupra prelucrării datelor în contabilitate.

Bilanțul – ca sinteză contabilă – este procedeul care încheie un ciclu de înregistrări contabile dintr-o perioadă de gestiune (trimestru, semestru sau an) și, pe baza informațiilor pe care le conține, demarează un nou ciclu de prelucrare a datelor în contabilitate⁴⁴.

Între cele două categorii de procedee utilizate de contabilitate se constată o interdependență și condiționare reciprocă.

2.2. Bilanțul – mijloc de reprezentare a patrimoniului

Așa cum prevede Legea contabilității, informațiile furnizate de contabilitate trebuie să se refere, între altele, și la poziția financiară a întreprinderii. Acest aspect este pus în evidență de procedeul specific contabilității numit bilanț.

Termenul de bilanț își are originea în latinescul „bilancia”, având înțelesul „cu două talere”. Indiferent de explicația dată etimologiei cuvântului, cei mai mulți autori atribuie noțiunii de bilanț înțelesul de balanță cu două talere (părți) aflate în echilibru permanent.

2.2.1. Conceptele de activ, pasiv, datorii și capitaluri proprii

Bilanțul, considerat ca un „cântar al averii” sau un tablou al situației entității la un moment dat, prezintă în etalon monetar bunurile economice în corelație cu sursele lor de finanțare, precum și rezultatul obținut.

Dacă ne referim la bilanțul de situație (bilanțul didactic), el cuprinde două părți: activul și pasivul. *Activul* este partea bilanțului în care valorile unei entități economico-sociale care constituie materia contabilă sunt reflectate din punctul de vedere al existenței, fiind denumite mijloace. În structura mijloacelor se cuprinde și pierderea înregistrată ca urmare a faptului că cheltuielile efectuate sunt mai mari decât veniturile realizate din activitatea întreprinderii. *Pasivul* este partea bilanțului în care aceeași materie contabilă este reflectată din punctul de vedere al surselor de

⁴⁴ Oprean, I., Nistor, E.C., Popa, I.E., Oprean, D., *op. cit.*, p. 83.

2. METODA CONTABILITĂȚII

finanțare, care sunt denumite și resurse. În mod corespunzător, în structura resurselor se cuprinde și profitul rezultat ca diferență între veniturile realizate (mai mari) și cheltuielile efectuate (mai mici). La nivelul bilanțului se stabilește echilibrul:

$$\text{ACTIV} = \text{PASIV}$$

Conceptele de activ și de pasiv, care servesc la modelarea situației entității sub formă de bilanț, pot fi interpretate din diferite puncte de vedere: juridic, economic, financiar⁴⁵.

Așa cum s-a menționat anterior, obiectul contabilității este reflectat din cele două puncte de vedere: sub aspect de existență, pentru care se utilizează termenul de *mijloace*, și sub aspectul provenienței sau destinației, pentru care se folosește termenul de *resurse*. Fiind vorba de aceeași substanță reflectată din puncte de vedere distincte, este firesc să avem echilibrul:

$$\text{MIJLOACE} = \text{RESURSE}$$

Dar, pentru că evaluarea materiei contabile ca mijloace se face independent de evaluarea materiei contabile ca resurse, pentru păstrarea echilibrului intervin posturile rectificative care au, deci, o misiune de rectificare indirectă. Astfel, atunci când:

$$\text{MIJLOACE} < \text{RESURSE}$$

intervin *posturile rectificative asupra resurselor*, astfel că echilibrul este dat de relația:

$$\text{MIJLOACE} + \text{Posturi rectificative asupra resurselor} = \text{RESURSE}$$

În situația inversă, când:

$$\text{MIJLOACE} > \text{RESURSE}$$

intervin *posturile rectificative asupra mijloacelor*, astfel că echilibrul este stabilit conform relației:

$$\text{MIJLOACE} = \text{RESURSE} + \text{Posturi rectificative asupra mijloacelor}$$

Bilanțul este acel calcul de sinteză al contabilității care prezintă la un moment dat, exprimată în bani, situația economico-financiară a unui perimetru contabil punând față în față activul cu pasivul⁴⁶.

Activul este, deci, acea parte a bilanțului în care sunt reflectate mijloacele și posturile rectificative asupra resurselor (posturi rectificative de activ contra pasiv). **Pasivul** este partea bilanțului în care sunt reflectate resursele și posturile rectificative asupra mijloacelor (posturi rectificative de pasiv contra activ).

Ținând seama de structura activului și respectiv a pasivului, această egalitate devine:

MIJLOACE	+	Posturi rectificative asupra resurselor	=	RESURSE	+	Posturi rectificative asupra mijloacelor
----------	---	--	---	---------	---	---

Posturile rectificative de activ contra pasiv sunt posturi care permit regularizări asupra resurselor atunci când acestea sunt lăsate, în mod deliberat, să figureze în pasiv la un nivel mai mare decât cel real. Printre aceste posturi găsim:

- *Repartizarea profitului* – care rectifică resursa „Profit”;
- *Prime privind rambursarea obligațiunilor* – care rectifică resursa „Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”;
- *Acțiuni proprii* – care rectifică resursa „Capital”.

În mod analog, posturile rectificative asupra mijloacelor sunt posturi care permit regularizări asupra mijloacelor atunci când acestea sunt lăsate, în mod deliberat, să figureze în activ la un nivel mai mare decât cel real. Asemenea posturi sunt:

- *Amortizări privind imobilizările* (necorporale și corporale) – care rectifică mijloacele imobilizate (necorporale și corporale) amortizabile;
- *Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor* – care rectifică mijloacele imobilizate (necorporale, corporale și financiare);
- *Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție* – care rectifică mijloacele de natura stocurilor și producției în curs de execuție;

⁴⁵ Călin, O., Ristea, M., *op. cit.*, p. 55.

⁴⁶ Petriș, R., *op. cit.*, p. 32.

2. METODA CONTABILITĂȚII

- *Ajustări pentru deprecierea creanțelor* – care rectifică mijloacele circulante în decontare (creanțele);
- *Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie* – care rectifică mijloacele de natura investițiilor financiare pe termen scurt.

Din definiția dată de Legea contabilității desprindem concluzia că, la nivelul unei entități economice identificabile, indicatorii care dau naștere ecuației bilanțiere de echilibru sunt: *activele*, *datoriile* și *capitalurile proprii*. O întreprindere poate fi privită prin prisma egalității⁴⁷:

$$\begin{array}{ccc} \text{Resurse economice} & = & \text{Capitaluri} \\ \text{(Mijloace)} & & \text{(Drepturi ale terților)} \end{array}$$

Capitalurile pot fi ale proprietarilor și/sau ale unor creditori, astfel că egalitatea bilanțieră devine:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Resurse} & & \text{Capitalurile} & + & \text{Capitalurile} \\ \text{economice} & = & \text{creditorilor} & & \text{proprietarilor} \end{array}$$

În contabilitate, pentru resursele economice se folosește termenul de *Active*, iar pentru capitalurile creditorilor, cel de *Datorii*. Înlocuind acești termeni, egalitatea va deveni:

$$\text{Active} = \text{Datorii} + \text{Capitaluri proprii}$$

Această egalitate bilanțieră oferă mai multe informații decât simpla egalitate: *Activ = Pasiv*. În plus, termenul de *Pasiv* este folosit pentru a desemna nu numai datoriile, ci și capitalurile proprii. Și reglementările naționale (OMFP 1802/2014) admit această variantă și prezintă definiții ale acestor concepte.

Un activ reprezintă „o resursă controlată de către entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru entitate” și „este recunoscut în contabilitate și prezentat în bilanț atunci când este probabilă realizarea unui beneficiu economic viitor de către entitate și activul are un cost sau o valoare care poate fi evaluat/evaluată în mod credibil”.

O datorie reprezintă „o obligație actuală a entității ce decurge din evenimente trecute și prin decontarea căreia se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice” și „este recunoscută în contabilitate și prezentată în bilanț atunci când este probabil că o ieșire de resurse încorporând beneficii economice va rezulta din decontarea unei obligații prezente și când valoarea la care se va realiza această decontare poate fi evaluată în mod credibil”.

Capitalul propriu constituie „interesul rezidual al acționarilor în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale”.

Definiția contabilității face trimitere și la rezultatele obținute ca urmare a administrării unei afaceri. Capitalul propriu este influențat atât de investițiile și retragerile proprietarilor, cât și de operațiunile care generează venituri sau cheltuieli cu impact direct asupra acestuia. Conform aceluiași OMFP 1802/2014:

Veniturile constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

2.2.2. Principii și convenții contabile

Metoda contabilității se bazează, între altele, și pe o serie de principii generale și normative privind modul cum trebuie studiat obiectul. Ne propunem să prezentăm în continuare numai principiile contabile prevăzute explicit în reglementările contabile românești (aprobate prin OMFP

⁴⁷ Needles Jr., B.E., Anderson, H.R., Caldwell, J.C., *op. cit.*, p. 15.

nr. 1802/2014). Astfel, elementele prezentate în situațiile financiare anuale sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu următoarele principii contabile generale⁴⁸:

1. Principiul continuității activității. Trebuie să se prezume că entitatea își desfășoară activitatea pe baza principiului continuității activității. Acest principiu presupune că entitatea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității. O entitate nu va întocmi situațiile financiare anuale pe baza continuității activității dacă organele de conducere stabilesc după data bilanțului fie că intenționează să lichideze entitatea sau să înceteze activitatea acesteia, fie că nu există nicio altă variantă realistă în afara acestora. Deteriorarea rezultatelor din exploatare și a poziției financiare, ulterior datei bilanțului, indică nevoia de a analiza dacă presupunerea privind continuitatea activității este încă adecvată.

Dacă administratorii unei entități au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente care pot duce la incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative.

2. Principiul permanenței metodelor. Politicile contabile și metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

3. Principiul prudenței. La întocmirea situațiilor financiare anuale, evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă și, în special:

a) în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;
b) sunt recunoscute datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;

c) sunt recunoscute deprecierile, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru deprecieri sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere.

Activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.

De asemenea trebuie recunoscute toate datoriile previzibile și pierderile potențiale care au apărut în cursul exercițiului financiar respectiv sau în cursul unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia.

4. Principiul contabilității de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadei aferente.

Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 „Clienți – facturi de întocmit”), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 „Furnizori – facturi nesosite”). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).

Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea între veniturile și cheltuielile aferente.

5. Principiul intangibilității. Bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent.

În cazul modificării politicilor contabile și al corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu se modifică bilanțul perioadei anterioare celei de raportare.

⁴⁸ *** Ibidem, pct. 48-59.

Înregistrarea pe seama rezultatului reportat, a corectării erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, precum și a modificărilor politicilor contabile nu se consideră încălcare a principiului intangibilității.

6. **Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii.** Conform acestui principiu, componentele elementelor de activ sau de datorii trebuie evaluate separat, pentru a se evita riscul de compensare a unor diferențe de valoare favorabile cu diferențe nefavorabile apărute la elemente distincte de activ/datorii.

7. **Principiul necompensării.** Orice compensare între elementele de activ și de datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative. Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare. În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratatamentul contabil este similar și în cazul prestărilor reciproce de servicii.

8. **Principiul contabilizării și prezentării elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză.**

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Aceste documente trebuie să reflecte întocmai modul cum operațiunile economico-financiare se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

9. **Principiul evaluării la cost de achiziție sau cost de producție** presupune ca elementele prezentate în situațiile financiare să fie evaluate, de regulă, pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție. Cazurile în care nu se folosește costul de achiziție sau costul de producție sunt cele prevăzute de normele legale.

10. **Principiul pragului de semnificație.** Entitatea se poate abate de la cerințele cuprinse în normele contabile referitoare la prezentările de informații și publicare, atunci când efectele respectării lor sunt nesemnificative.

2.2.3. Reguli de evaluare a elementelor patrimoniale

În sfera de cuprindere a obiectului contabilității se includ numai acele elemente care pot fi cuantificate și exprimate în etalon monetar.

*Evaluarea reprezintă un procedeu al metodei contabilității care constă în cuantificarea și exprimarea valorică, în etalon monetar a existenței, mișcării și transformării patrimoniului economic pentru a-l reflecta în contabilitate*⁴⁹.

În conformitate cu prevederile OMFP 1802/2014, evaluarea elementelor patrimoniale se realizează în următoarele momente și după următoarele reguli⁵⁰:

a. La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, denumită *valoare contabilă* sau *cost istoric*, care se stabilește astfel:

- *bunurile procurate cu titlu oneros* la cost de achiziție;
- *bunurile produse de unitate* la cost de producție;
- *bunurile reprezentând aport la capitalul social* la valoarea de aport stabilită în urma evaluării;
- *bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar* la valoarea justă.

⁴⁹ Oprean, I. ș.a., *Bazele contabilității agenților economici din România*, Editura Intelcredo, Deva, 1998, p. 108.

⁵⁰ *** OMFP nr. 1802/2014, capitolul 3.

2. METODA CONTABILITĂȚII

Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective. În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective. Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor.

Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului. Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor, precum și costul de producție al imobilizărilor, cuprind cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor, precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Costurile îndatorării care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de fabricație pot fi incluse în costul acelui activ. De exemplu, în costurile îndatorării pot fi incluse dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției, construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație, precum și comisioanele aferente acestor împrumuturi contractate.

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera și alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și regiile corespunzătoare. În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

Prin *valoare justă* se înțelege suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.

Valoarea justă a activelor se determină, în general, după datele de evidență de pe piață, printr-o evaluare efectuată, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare. În situația în care nu există date pe piață privind valoarea justă, din cauza naturii specializate a activelor și a frecvenței reduse a tranzacțiilor, valoarea justă se poate determina prin alte metode utilizate, de regulă, de către profesioniști în evaluare.

Creanțele și datoriile se înregistrează în contabilitate la *valoarea lor nominală*.

b. Evaluarea la inventar și prezentarea elementelor în bilanț

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale, entitățile trebuie să procedeze la inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii. În situațiile financiare anuale, elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se reflectă și se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii.

La stabilirea *valorii de inventar a bunurilor* se va aplica principiul prudenței, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciilor sau pierderilor de valoare. Pentru elementele de natura activelor înregistrate la cost, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Corectarea valorii imobilizărilor necorporale și corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă, fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă, fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

Activele de natura stocurilor se evaluează la cost, mai puțin ajustările pentru depreciere constatate. Ajustări pentru depreciere se constată inclusiv pentru stocurile fără mișcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere. Prin valoare realizabilă netă a stocurilor se înțelege prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, și costurile estimate necesare vânzării.

Evaluarea la inventar a creanțelor și a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru

deprecierea creanțelor. Pentru creanțele incerte se constituie ajustări pentru pierdere de valoare. Evaluarea la bilanț a creanțelor și a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar. În scopul prezentării în bilanț, valoarea creanțelor, astfel evaluate, se diminuează cu ajustările pentru pierdere de valoare.

Disponibilitățile bănești, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivele, ipotecile, precum și alte valori aflate în casieria unităților se prezintă în bilanț în conformitate cu prevederile legale. Disponibilitățile bănești și alte valori similare în valută se evaluează în bilanț la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Pentru elementele de natura datoriilor, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se înregistrează în contabilitate, pe seama elementelor corespunzătoare de datorii. Capitalurile proprii rămân evidențiate la valorile din contabilitate.

La fiecare dată a bilanțului, elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate) trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar.

c. La data ieșirii din entitate sau la darea în consum, bunurile se evaluează și se scad din gestiune la valoarea lor de intrare sau valoarea la care sunt înregistrate în contabilitate (de exemplu, valoarea reevaluată pentru imobilizările corporale care au fost reevaluate sau valoarea justă pentru valorile mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată). Activele constatate minus în gestiune se scot din evidență la data constatării lipsei acestora. La scoaterea din evidență a activelor, se reiau la venituri ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare aferente acestora.

2.2.4. Tipuri de influențe ale operațiunilor asupra bilanțului. Reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori sub forma unui bilanț mobil (prima treaptă a metodei)

Așa cum am arătat, bilanțul este un tablou care prezintă la un moment dat situația (poziția financiară) unei entități economico-sociale prin punerea față în față a activului cu pasivul, cele două părți fiind în echilibru permanent. Activitatea entității presupune operațiuni economice și financiare care modifică situația la un moment dat reflectată cu ajutorul bilanțului. Dată fiind diversitatea operațiunilor ce au loc într-un perimetru contabil, se impune o cercetare a acestora după influența pe care o pot avea asupra bilanțului. Se ajunge astfel la gruparea operațiunilor în:

a) *operațiuni singulare;*

b) *grupuri de operațiuni inseparabile.*

Operațiuni singulare sunt acelea în urma cărora se modifică două sau mai multe elemente ale bilanțului producând fie mișcări *permutative* (care produc modificări fie numai în structura activului, fie numai în structura pasivului, fără să modifice totalul), fie mișcări *opuse* (care modifică totalul activului și al pasivului). Principalele tipuri de operațiuni singulare sunt:

(1) Operațiuni singulare generatoare de mișcări permutative în activ.

Silogismul: Dacă un element de activ sporește și pasivul rămâne neschimbat, atunci un alt element de activ se reduce în aceeași măsură. Echilibrul bilanțier se păstrează conform relației:

$$A + x - x = P$$

(2) Operațiuni singulare generatoare de mișcări permutative în pasiv.

Silogismul: Dacă un element de pasiv sporește și activul rămâne neschimbat, atunci un alt element de pasiv se reduce în aceeași măsură. Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A = P + x - x$$

(3) Operațiuni singulare generatoare de mișcări opuse de sporire.

Silogismul: Dacă un element de activ sporește, fără ca în același timp un alt element de activ să se reducă, atunci un element de pasiv sporește în aceeași măsură. Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A + x = P + x$$

(4) Operațiuni singulare generatoare de mișcări opuse de reducere.

Silogismul: Dacă un element de activ se reduce, fără ca în același timp un alt element de activ să sporească, atunci un element de pasiv se reduce în aceeași măsură. Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A - x = P - x$$

Prin combinarea inseparabilă a unei mișcări permutative cu o mișcare opusă se obțin *grupuri de operațiuni inseparabile*. Sunt posibile patru astfel de tipuri de combinații:

(5) Grup de operații economice inseparabile generator de mișcare permutativă în activ și mișcare opusă de sporire.

Silogismul: Dacă un element de activ sporește cu mai mult decât se reduce un alt element de activ, atunci un element de pasiv sporește.

Făcând următoarele notații:

- ✓ A – activul;
- ✓ P – pasivul;
- ✓ X – mărimea cu care se modifică elementul inseparabil;
- ✓ x' – mărimea sporirii din celelalte elemente de activ sau de pasiv;
- ✓ x'' – mărimea reducerii din celelalte elemente de activ sau de pasiv.

Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A + X - x'' = P + x'$$

(6) Grup de operații economice inseparabile generator de mișcare permutativă în activ și mișcare opusă de reducere.

Silogismul: Dacă un element de activ se reduce cu mai mult decât sporește un alt element de activ, atunci un element de pasiv se reduce. Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A - X + x' = P - x''$$

(7) Grup de operații economice inseparabile generator de mișcare permutativă în pasiv și mișcare opusă de sporire.

Silogismul: Dacă un element de pasiv sporește cu mai mult decât se reduce un alt element de pasiv, atunci un element de activ sporește. Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A + x' = P + X - x''$$

(8) Grup de operații economice inseparabile generator de mișcare permutativă în pasiv și mișcare opusă de reducere.

Silogismul: Dacă un element de pasiv se reduce cu mai mult decât sporește un alt element de pasiv, atunci un element de activ se reduce. Echilibrul bilanțier este dat de relația:

$$A - x'' = P - X + x'$$

Pentru exemplificarea tipurilor de influențe ale operațiunilor asupra bilanțului, vom reține formatul de bilanț didactic, caracterizat prin:

- activul și pasivul apar separat, cu totaluri explicite;
- posturile rectificative se regăsesc pe partea opusă celei în care se află elementele rectificate, adică, de exemplu, amortizarea imobilizărilor se prezintă în pasiv, în timp ce imobilizările rectificate de amortizare sunt active;
- în bilanț nu avem decât active și pasive, adică nu trecem direct niciun fel de venituri și de cheltuieli, acestea din urmă sunt fluxuri care nu se prezintă în bilanț decât indirect prin intermediul elementului de capitaluri proprii *Rezultatul exercițiului*: rezultat = venituri – cheltuieli, adică o creștere (scădere) de venit crește (scade) capitalurile proprii, prin rezultatul exercițiului, în timp ce o creștere (scădere) de cheltuială scade capitalurile proprii, prin același rezultat al exercițiului;
- bilanțul este construit la un moment intermediar din perioada de calcul și de raportare, adică nu este nici la începutul vreunei perioade, nici la sfârșitul perioadei: în acest fel se justifică, de exemplu, existența structurilor de taxă colectată și de taxă deductibilă, care, la sfârșitul perioadei sunt închise.

În plus față de aceste precizări, menționăm că exemplul este unul simplist, fără prea mare legătură cu realitatea unei situații concrete.

2. METODA CONTABILITĂȚII

Punctul de plecare în exemplul nostru este un bilanț inițial în formatul didactic de care am amintit mai sus:

Bilanț inițial (nr. 0)

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	500.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.800.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	1.500.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	487.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	200.000	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri	400.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	190.000	10	Alte datorii pe termen lung	813.000
11	Clienți	1.315.000	11	Furnizori	1.654.000
12	TVA deductibilă	126.000	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei	633.000	13	Personal salarii datorate	400.000
14	Conturi la bănci în valută	668.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000
16	Avansuri de trezorerie	4.500	16	Sume datorate asociaților	1.000.000
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000			
	Total activ	9.050.000		Total pasiv	9.050.000

Operațiunile pe care ne propunem să le parcurgem în cursul perioadei și prin care urmărim exemplificarea fiecărui tip de egalitate bilanțieră (simplă sau derivată) sunt următoarele, grupate pe tipuri de egalități bilanțiere:

1) Mișcări opuse de sporire: $A + x = P + x$:

a) Firma se împrumută din nou de la asociați, cu suma de 250.000 lei, conform contractului de credit și extrasului de cont.

b) Se recepționează un echipament industrial, la cost de 905.000 lei, TVA 171.950 lei, conform facturii și procesului verbal de recepție.

2) Mișcări opuse de scădere: $A - x = P - x$

a) Se achită parțial datoria față de furnizorul de imobilizări de la operațiunea b) de mai sus, conform extrasului de cont; suma plătită este de 450.000 lei

b) Angajatul care a primit avans de trezorerie de 4.500 lei justifică plata întregii sume către un furnizor, pe baza chitanțelor de la acesta.

3) Mișcări permutative de activ: $A + x - x = P$

a) În vederea vânzării unor produse finite prin magazinele proprii, firma transferă la mărfuri produse evaluate la cost de 29.000 lei, conform notei de transfer.

b) Conform extrasului de cont primit de la bancă, se constată achitarea unei sume în avans către un furnizor extern: 50.000 euro x 4,9 lei/euro = 245.000 lei.

4) Mișcări permutative de pasiv: $A = P + x - x$

a) Conform statelor de salarii, se rețin obligațiile sociale și fiscale ale salariaților astfel: CAS 100.000 lei, CASS 40.000 lei, impozit pe salarii 20.000 lei.

b) Conform actului adițional la actul constitutiv al societății, adunarea generală a asociaților decide transferul sumei de 350.000 de la rezerve la capitalul social.

2. METODA CONTABILITĂȚII

5) Mișcare opusă de sporire, combinată cu o mișcare permutativă de activ: $A + X - x'' = P + x'$

Mărfurile aflate în curs de aprovizionare (la cost de 200.000 lei) sunt aduse integral în depozitele firmei și cheltuielile cu transportul suplimentar se ridică la 25.000 lei (transportatorul nu este plătitor de TVA); aceste cheltuieli cu transportul se adaugă la costul mărfurilor recepționate.

6) Mișcare opusă de scădere, combinată cu o mișcare permutativă de activ: $A - X + x' = P - x''$

Firma are un client de la care trebuie să încaseze suma de 80.000 lei. Acest client a prestat firmei un serviciu de transport (vezi operațiunea anterioară) în sumă de 25.000 lei, devenind, în același timp, și furnizor. Pentru simplificarea decontărilor, cele două părți decid compensarea creanței cu datoria, în limita sumei de 25.000 lei (conform ordinului de compensare) și plata diferenței de 55.000 lei, prin virament bancar (conform extrasului de cont).

7) Mișcare opusă de sporire, combinată cu o mișcare permutativă de pasiv: $A + x' = P + X - x''$

Firma este concesionar într-un contract de concesiune încheiat cu un partener. În contractul inițial de concesiune s-a prevăzut o valoare explicită a acesteia (1.000.000 lei), recunoscută inițial în corespondență cu structura *Alte datorii pe termen lung*. Conform contractului, redevența se facturează trimestrial, la nivelul sumei de 10.000 lei, la care se adaugă TVA 1.900 lei.

8) Mișcare opusă de scădere, combinată cu o mișcare permutativă de pasiv: $A - x'' = P - X + x'$

La finalul lunii, se regularizează TVA, adică se închid structurile de TVA deductibilă și TVA colectată, pentru a pune în evidență diferența care se va deconta în relația cu bugetul statului.

Efectele operațiunilor enunțate mai sus asupra activelor și pasivelor se prezintă astfel, printr-o succesiune de bilanțuri:

1a) Împrumutul primit de la asociați face să crească elementul de activ *Conturi la bănci în lei*, odată cu elementul de pasiv *Sume datorate asociaților*, cu aceeași sumă de 250.000 lei, conform bilanțului nr. 1a).

Bilanț nr. 1a

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	500.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.800.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	1.500.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	487.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	200.000	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri	400.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	190.000	10	Alte datorii pe termen lung	813.000
11	Clienți	1.315.000	11	Furnizori	1.654.000
12	TVA deductibilă	126.000	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei (633.000 + 250.000)	883.000	13	Personal salarii datorate	400.000
14	Conturi la bănci în valută	668.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000
16	Avansuri de trezorerie	4.500	16	Sume datorate asociaților (1.000.000 + 250.000)	1.250.000

2. METODA CONTABILITĂȚII

17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000			
	Total activ	9.300.000		Total pasiv	9.300.000

Regăsim egalitatea bilanțieră $A + x = P + x$ și observăm că totalurile activului și pasivului se modifică. Dar rămân egale.

Notă: marcăm cu caractere îngroșate elementele de bilanț care se modifică în urma operațiunilor și, de asemenea, punem în paranteze suma de la care se pleacă și ceea ce se adaugă sau se scade ca urmare a operațiunii respective.

1b) Achiziția de bunuri se contabilizează mereu prin intrarea bunului: în cazul nostru, structura de activ *Instalații tehnice* crește cu 905.000 lei. Știm că taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este taxă deductibilă – o creanță, adică un activ care crește cu 171.950 lei. Nefiind achitată imediat, achiziția generează o datorie față de furnizori, ceea ce face ca elementul de pasiv *Furnizori de imobilizări* să crească cu totalul de plată din factură, adică $905.000 + 171.950 = 1.076.950$ lei; vezi bilanțul nr. 1b). Avem tot $A + x = P + x$, chiar dacă x-ul din activ este format din două elemente de naturi similare și care se modifică în același sens. Oricând un astfel de x poate fi egal cu o sumă de $x_1 + x_2 + \dots + x_n$.

Bilanț nr. 1b

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	500.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.800.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice... (1.500.000 + 905.000)	2.405.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	487.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	200.000	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri	400.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	190.000	10	Alte datorii pe termen lung	813.000
11	Clienți	1.315.000	11	Furnizori	1.654.000
12	TVA deductibilă (126.000 + 171.950)	297.950	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei	883.000	13	Personal salarii datorate	400.000
14	Conturi la bănci în valută	668.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000
16	Avansuri de trezorerie	4.500	16	Sume datorate asociaților	1.250.000
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000	17	Furnizori de imobilizări (0 + 1.076.950)	1.076.950
	Total activ	10.376.950		Total pasiv	10.376.950

2a) Plata parțială a furnizorului de imobilizări face să scadă disponibilul în elementul de activ *Conturi la bănci în lei*, odată cu scăderea datoriei din elementul de pasiv *Furnizori de imobilizări*, cu suma de 450.000 lei – vezi bilanțul 2a, în care avem egalitatea $A - x = P - x$.

2. METODA CONTABILITĂȚII

Bilanț nr. 2a

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	500.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.800.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	2.405.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	487.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	200.000	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri	400.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	190.000	10	Alte datorii pe termen lung	813.000
11	Clienți	1.315.000	11	Furnizori	1.654.000
12	TVA deductibilă	297.950	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei (883.000 – 450.000)	433.000	13	Personal salarii datorate	400.000
14	Conturi la bănci în valută	668.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000
16	Avansuri de trezorerie	4.500	16	Sume datorate asociaților	1.250.000
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000	17	Furnizori de imobilizări (1.076.950 – 450.000)	626.950
	Total activ	9.926.950		Total pasiv	9.926.950

2b) Avansul de trezorerie justificat face să dispară elementul de activ *Avansuri de trezorerie* (scade cu 4.500 lei), odată cu scăderea datoriei din elementul de pasiv *Furnizori*, cu aceeași sumă ($A - x = P - x$).

Bilanț nr. 2b

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	500.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.800.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	2.405.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	487.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	200.000	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri	400.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	190.000	10	Alte datorii pe termen lung	813.000
11	Clienți	1.315.000	11	Furnizori (1.654.000 – 4.500)	1.649.500
12	TVA deductibilă	297.950	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei	433.000	13	Personal salarii datorate	400.000
14	Conturi la bănci în valută	668.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000

2. METODA CONTABILITĂȚII

Bilanț nr. 2b

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
16	Avansuri de trezorerie (4.500 – 4.500)	0	16	Sume datorate asociaților	1.250.000
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000	17	Furnizori de imobilizări	626.950
	Total activ	9.922.450		Total pasiv	9.922.450

3a) Transferul de produse la mărfuri implică două structuri de activ: una scade (*Produse finite*), alta crește (*Mărfuri*), cu suma de 29.000 lei: $A + x - x = P$:

Bilanț nr. 3a

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	500.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.800.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	2.405.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite (487.000 - 29.000)	458.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	200.000	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri (400.000 + 29.000)	429.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	190.000	10	Alte datorii pe termen lung	813.000
11	Clienți	1.315.000	11	Furnizori	1.649.500
12	TVA deductibilă	297.950	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei	433.000	13	Personal salarii datorate	400.000
14	Conturi la bănci în valută	668.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000
16	Avansuri de trezorerie	0	16	Sume datorate asociaților	1.250.000
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000	17	Furnizori de imobilizări	626.950
	Total activ	9.922.450		Total pasiv	9.922.450

3b) Plățile în avans fac să dispară banii (scade elementul de activ *Conturi la bănci în valută*) și să apară o creanță față de furnizor, adică tot un element de activ – *Furnizori-debitori* – cu suma de 50.000 euro x 4,90 lei/auro = 245.000 lei: $A + x - x = P$.

Bilanț nr. 3b

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	500.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.800.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	2.405.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000

2. METODA CONTABILITĂȚII

Bilanț nr. 3b

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	458.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	200.000	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri	429.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori (190.000 + 245.000)	435.000	10	Alte datorii pe termen lung	813.000
11	Clienți	1.315.000	11	Furnizori	1.649.500
12	TVA deductibilă	297.950	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei	433.000	13	Personal salarii datorate	400.000
14	Conturi la bănci în valută (668.000 – 245.000)	423.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000
16	Avansuri de trezorerie	0	16	Sume datorate asociaților	1.250.000
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000	17	Furnizori de imobilizări	626.950
	Total activ	9.922.450		Total pasiv	9.922.450

4a) Salariul brut pe care îl contabilizează entitatea în relația cu angajații nu este datorat în întregime acestora. O parte din el se transformă din datorie față de salariați în datorie față de asigurările sociale, față de cele de sănătate și față de bugetul de stat. Astfel, *Personal-salarii datorate* scade cu 160.000 lei, în timp ce elementele de pasiv *Contribuția la asigurările sociale*, *Contribuția la asigurările sociale de sănătate* și *Impozit pe salarii* cresc, respectiv, cu 100.000 lei, 40.000 lei și 20.000 lei ($A = P - x + x$).

Bilanț nr. 4a

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	500.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.800.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	2.405.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	458.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	200.000	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri	429.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	435.000	10	Alte datorii pe termen lung	813.000
11	Clienți	1.315.000	11	Furnizori	1.649.500
12	TVA deductibilă	297.950	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei	433.000	13	Personal salarii datorate (400.000 – 160.000)	240.000
14	Conturi la bănci în valută	423.000	14	Impozit pe profit	87.000

2. METODA CONTABILITĂȚII

Bilanț nr. 4a

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000
16	Avansuri de trezorerie	0	16	Sume datorate asociaților	1.250.000
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000	17	Furnizori de imobilizări	626.950
			18	Contribuția la asigurările sociale (0 + 100.000)	100.000
			19	Contribuția la asigurările de sănătate (0 + 40.000)	40.000
			20	Impozit pe salarii (0 + 20.000)	20.000
	Total activ	9.922.450		Total pasiv	9.922.450

4b) Creșterea capitalului social se poate face, în urma deciziei adunării generale a asociaților (AGA), inclusiv prin transferul de rezerve la capital social. Operațiunea va face să crească elementul de pasiv *Capital social subscris vărsat* și să scadă elementul de pasiv *Rezerve*, cu suma de 350.000 lei ($A = P + x - x$).

Bilanț nr. 4b

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt.	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat (500.000 + 350.000)	850.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve (1.800.000 – 350.000)	1.450.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	2.405.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	458.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	200.000	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri	429.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	435.000	10	Alte datorii pe termen lung	813.000
11	Clienți	1.315.000	11	Furnizori	1.649.500
12	TVA deductibilă	297.950	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei	433.000	13	Personal salarii datorate	240.000
14	Conturi la bănci în valută	423.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000
16	Avansuri de trezorerie	0	16	Sume datorate asociaților	1.250.000
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000	17	Furnizori de imobilizări	626.950
			18	Contribuția la asigurările sociale	100.000
			19	Contribuția la asigurările de sănătate	40.000
			20	Impozit pe salarii	20.000
	Total activ	9.922.450		Total pasiv	9.922.450

La aceste ultime patru operațiuni permutative, totalurile activului și pasivului nu s-au schimbat.

5) Costul mărfurilor este dat de prețul de cumpărare, la care se adaugă cheltuielile accesorii de cumpărare, mai ales cele de transport. După ce, anterior, firma a preluat niște mărfuri, dar nu le-a

2. METODA CONTABILITĂȚII

putut aduce imediat în depozitele proprii, contabilizându-le ca fiind în curs de aprovizionare, acum mărfurile respective au ajuns efectiv în entitate, la prețul inițial adăugându-se și transportul facturat de un terț. Astfel, elementul de activ *Mărfuri în curs de aprovizionare* dispare, scăzând cu 200.000 lei, elementul de activ *Mărfuri* crește cu $200.000 + 25.000 = 225.000$ lei, iar datoria față de transportator se regăsește în creșterea elementului de pasiv *Furnizori*, cu 25.000 lei ($A + X - x'' = P + x'$).

Bilanț nr. 5

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	850.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.450.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	2.405.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	458.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare (200.000 – 200.000)	0	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri (429.000 + 225.000)	654.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	435.000	10	Alte datorii pe termen lung	813.000
11	Clienți	1.315.000	11	Furnizori (1.649.500 + 25.000)	1.674.500
12	TVA deductibilă	297.950	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei	433.000	13	Personal salarii datorate	240.000
14	Conturi la bănci în valută	423.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000
16	Avansuri de trezorerie	0	16	Sume datorate asociaților	1.250.000
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000	17	Furnizori de imobilizări	626.950
			18	Contribuția la asigurările sociale	100.000
			19	Contribuția la asigurările de sănătate	40.000
			20	Impozit pe salarii	20.000
	Total activ	9.947.450		Total pasiv	9.947.450

6) Creanța față de client scade cu 80.000 lei (odată cu elementul de activ *Clienți*). O parte din sumă este încasată, prin creșterea elementului de activ *Conturi la bănci în lei* (cu 55.000 lei), în timp ce compensarea parțială cu datoria face să scadă elementul de pasiv *Furnizori*, cu 25.000 lei ($A - X + x' = P - x''$).

Bilanț nr. 6

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	850.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.450.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	2.405.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000

2. METODA CONTABILITĂȚII

Bilanț nr. 6

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	458.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	0	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri	654.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	435.000	10	Alte datorii pe termen lung	813.000
11	Clienți (1.315.000 – 80.000)	1.235.000	11	Furnizori (1.674.500 – 25.000)	1.649.500
12	TVA deductibilă	297.950	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei (433.000 + 55.000)	433.000	13	Personal salarii datorate	240.000
14	Conturi la bănci în valută	423.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000
16	Avansuri de trezorerie	0	16	Sume datorate asociaților	1.250.000
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000	17	Furnizori de imobilizări	626.950
			18	Contribuția la asigurările sociale	100.000
			19	Contribuția la asigurările de sănătate	40.000
			20	Impozit pe salarii	20.000
	Total activ	9.922.450		Total pasiv	9.922.450

7) Primirea facturii pentru redevența datorată periodic în virtutea unei concesiuni se contabilizează prin scăderea datoriei pe termen lung recunoscută odată cu preluarea concesiunii și transferul acesteia într-o datorie pe termen scurt, odată cu recunoașterea unei taxe deductibile, la fel ca la multe alte achiziții de servicii. Astfel:

- elementul de pasiv *Alte datorii pe termen lung* scade cu 10.000 lei;
- elementul de activ *TVA deductibilă* crește cu 1.900 lei;
- elementul de pasiv *Furnizori de imobilizări* crește cu totalul de plată 11.900 lei.

Egalitatea bilanțieră este de forma $A + x' = P + X - x''$.

Bilanț nr. 7

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	850.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.450.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	2.405.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	458.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	0	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri	654.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	435.000	10	Alte datorii pe termen lung (813.000 – 10.000)	803.000
11	Clienți	1.235.000	11	Furnizori	1.649.500

2. METODA CONTABILITĂȚII

Bilanț nr. 7

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
12	TVA deductibilă (297.950 + 1.900)	299.850	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei	433.000	13	Personal salarii datorate	240.000
14	Conturi la bănci în valută	423.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000
16	Avansuri de trezorerie	0	16	Sume datorate asociaților	1.250.000
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000	17	Furnizori de imobilizări (626.950 + 11.900)	638.850
			18	Contribuția la asigurările sociale	100.000
			19	Contribuția la asigurările de sănătate	40.000
			20	Impozit pe salarii	20.000
	Total activ	9.924.350		Total pasiv	9.924.350

8) Regularizarea TVA presupune compararea taxei colectate cu cea deductibilă și, dacă prima este mai mare decât a doua, diferența se recunoaște ca datorie față de buget. În exemplul nostru, vedem în bilanțul nr. 7 că taxa colectată este de 522.000 lei, în timp ce taxa deductibilă este de 299.850. Regularizarea TVA înseamnă dispariția acestor două structuri. Astfel:

- elementul de pasiv *TVA colectată* scade cu 522.000 lei;
- elementul de activ *TVA deductibilă* scade cu 299.850 lei;
- diferența de $522.000 - 299.850 = 222.150$ lei se duce într-o datorie care face să crească elementul de pasiv *TVA de plată*.

Avem egalitatea $A - x'' = P - X + x'$.

Bilanț nr. 8

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	850.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.450.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	2.405.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	458.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	0	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri	654.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	435.000	10	Alte datorii pe termen lung (813.000 – 10.000)	803.000
11	Clienți	1.235.000	11	Furnizori	1.649.500
12	TVA deductibilă (299.850 – 299.850)	0	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei	433.000	13	Personal salarii datorate	240.000
14	Conturi la bănci în valută	423.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată (522.000 – 522.000)	0
16	Avansuri de trezorerie	0	16	Sume datorate asociaților	1.250.000

2. METODA CONTABILITĂȚII

Bilanț nr. 8

Activ			Pasiv		
Nr. crt	Elementul de activ	Suma	Nr. crt	Elementul de pasiv	Suma
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000	17	Furnizori de imobilizări	638.850
			18	Contribuția la asigurările sociale	100.000
			19	Contribuția la asigurările de sănătate	40.000
			20	Impozit pe salarii	20.000
			21	TVA de plată (0 + 222.150)	222.150
	Total activ	9.624.500		Total pasiv	9.624.500

2.3. Contul – mijloc de înregistrare a evenimentelor și tranzacțiilor. Sistemul de conturi (treapta a doua a metodei contabilității).

Bilanțul, ca procedeu specific contabilității, permite cunoașterea situației economico-financiare a unui perimetru contabil la un moment dat. Activitatea unei entități presupune operațiuni economice și financiare care influențează diferit situația redată prin bilanț. Refacerea bilanțului după fiecare operațiune necesită un volum mare de muncă și, în plus, nu asigură informații privind modificările suferite de fiecare element de activ sau de pasiv în cursul unei perioade. De aici decurge necesitatea unui alt procedeu specific metodei contabilității, și anume *contul*.

2.3.1. Definiția, structura, funcțiile și regulile de funcționare a conturilor

Termenul de contabilitate își are originea în noțiunea de cont. Întreaga istorie a contabilității exprimă dezvoltarea funcțiilor și dimensiunilor cognitive ale contului.

*Contul este un procedeu specific cunoașterii contabile prin care se stabilesc existentul inițial, modificările ulterioare și situația finală a unei substanțe patrimoniale determinate*⁵¹.

Principalele elemente structurale ale unui cont sunt: denumirea sau titlul contului, data operațiunii, felul, numărul și data documentului, explicația, debit, credit și sold.

În vederea identificării elementului de activ sau de pasiv a cărui evoluție formează obiectul reflectării, fiecare cont are o denumire. De regulă, denumirea elementului la care se referă contul este și denumirea contului. În afară de denumire, contul are și un simbol. Pentru a se asigura o unitate în ceea ce privește denumirea și simbolul conturilor, acestea se stabilesc prin planurile generale de conturi.

Există planuri generale de conturi distincte pentru unitățile economice (societăți și regii autonome), pentru instituțiile publice, pentru persoane juridice fără scop lucrativ, precum și pentru bănci, instituțiile de credit, unitățile de asigurare-reasigurare.

Dacă pentru bănci, instituțiile de credit și unitățile de asigurare-reasigurare planurile de conturi se elaborează de Banca Națională a României și Autoritatea de Supraveghere Financiară, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice, pentru toate celelalte categorii de entități planurile generale de conturi și Normele metodologice de utilizare a acestora sunt elaborate de Ministerul Finanțelor Publice.

Referindu-ne la planul general de conturi pentru unitățile economice, acesta cuprinde nouă clase de conturi simbolizate cu o cifră, grupe de conturi simbolizate cu două cifre, conturi sintetice de gradul I simbolizate cu trei cifre și conturi sintetice de gradul II simbolizate cu patru cifre. Conturile sintetice de gradul II provin din detalierea conturilor sintetice de gradul I. În contabilitatea financiară sunt operaționale, de regulă, numai conturile sintetice.

Clasele 1-8 sunt utilizate în cadrul contabilității financiare fiind grupate în:

⁵¹ Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte și aplicații*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2016, p. 132.

2. METODA CONTABILITĂȚII

- ◆ conturi de bilanț (clasele 1-5):
 - clasa 1 – conturi de capitaluri;
 - clasa 2 – conturi de imobilizări;
 - clasa 3 – conturi de stocuri și producție în curs de execuție;
 - clasa 4 – conturi de terți;
 - clasa 5 – conturi de trezorerie.
- ◆ conturi de rezultate:
 - clasa 6 – conturi de cheltuieli;
 - clasa 7 – conturi de venituri;
- ◆ clasa 8 – conturi speciale.

Tabloul de mai jos prezintă sintetic conținutul conturilor utilizate în cadrul *contabilității financiare*.

Clasa 1 – Conturi de capitaluri	Conturile din această clasă sunt destinate să reflecte operații privind <i>finanțarea</i> întreprinderii, respectiv capitaluri proprii, provizioane și datorii pe termen lung.
Clasa 2 – Conturi de imobilizări	Conturile de imobilizări se referă la bunuri și valori destinate să servească durabil (pe o perioadă mai mare de un an) activitatea entității. Operațiunile de <i>investiții</i> se referă la achiziția/crearea de imobilizări.
Clasa 3 – Conturi de stocuri și producție în curs de execuție	Conturile din această clasă reflectă stocurile, adică ansamblul bunurilor și serviciilor care intervin în <i>ciclul de exploatare</i> al întreprinderii.
Clasa 4 – Conturi de terți	Aceste conturi sunt destinate, în principal, să reflecte creanțele și datoriile generate de <i>operațiunile de exploatare</i> , dar și cele <i>în afara exploatării</i> .
Clasa 5 – Conturi de trezorerie	Prin intermediul conturilor din această clasă sunt înregistrate operațiunile legate de <i>trezorerie</i> .
Clasa 6 – Conturi de cheltuieli	Această clasă grupează conturi destinate să reflecte cheltuielile, care, după natura lor, sunt: de exploatare, financiare și cele cu impozitul pe profit / venit.
Clasa 7 – Conturi de venituri	În mod corespunzător, conturile din această clasă reflectă veniturile care se grupează, după natura lor, în: venituri de exploatare și financiare.
Clasa 8 – Conturi speciale	Aceste conturi reflectă valori în posesie, creanțe și angajamente eventuale și alte aspecte complementare celor reflectate prin conturile de bilanț.

Clasa 9 „Conturi de gestiune” cuprinde conturi utilizate în cadrul *contabilității de gestiune*.

Debitul și creditul sunt cele două părți opuse ale contului care permit reflectarea separată a celor două tipuri de modificări, sporire și reducere. Denumirile celor două noțiuni sunt convenționale și sunt menținute în doctrina contabilă din trecutul îndepărtat, fiind utilizate de contabilii italieni încă din secolul al XV-lea. Astfel, termenul de debit era utilizat pentru a desemna coloana din stânga contului, iar cel de credit era utilizat pentru a desemna coloană din dreapta contului, semnificație care s-a păstrat până în zilele noastre.

Modelul clasic al contului se prezintă astfel:

Contul			Simbol					Pagina
Data	Documentul		Explicația	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	D/C	Sold
	Fel	Nr.						

Modelul contului prevăzut de Normele metodologice de întocmire și utilizare a formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și modelele acestora se prezintă pe două foi, una pentru debit și alta pentru credit, astfel:

2. METODA CONTABILITĂȚII

CARTEA MARE (ŞAH) Denumirea contului:							Simbol cont				Pagina..						
									Debit								
Credit																	
Nr. din jurnalul de înreg.	Data oper.	Suma	Conturi corespondente														

În scopuri didactice se utilizează următoarea formă a contului:

D	Simbolul contului	C

În procesul de cunoaştere, contul îndeplineşte următoarele funcţii⁵²:

a) *Funcţia de clasare coerentă a materiei de reflectat în contabilitate*

Structurile în care este divizat universul materiei contabile sunt urmărite cu ajutorul conturilor. Ele realizează o clasare a materiei de reflectat în contabilitate în sensul că nu există valori exprimabile în bani sau raporturi economico-juridice care generează decontări care să nu fie urmărite cu ajutorul conturilor.

b) *Funcţia de sistematizare*

Orice element de activ sau de pasiv poate suferi modificări în două sensuri: sporire sau reducere. Contul permite calcule separate asupra sporirilor şi, respectiv, a reducerilor suferite de categoriile de valori sau raporturile economico-juridice pe care le reflectă. De aceea el are o formă adecvată acestei sistematizări, fiind format din două părţi: debit şi credit.

c) *Funcţia de calcul*

Contul este conceput ca un mijloc de calcul deoarece în el se exprimă existentul iniţial, se fac calcule asupra nivelului sporirilor şi al reducerilor suferite ca urmare a operaţiunilor ce au avut loc într-o anumită perioadă de gestiune, precum şi asupra existentului final.

Aceasta din urmă se determină pe baza relaţiei de principiu:

Existent final = Existent iniţial + Sporiri – Reduceri

d) *Funcţia de analiză*

Reflectând existentul iniţial, sporirile şi reducerile din cursul unei perioade, contul ilustrează modul cum a evoluat în acea perioadă elementul de activ sau pasiv pe care îl reflectă şi permite o analiză a operaţiunilor care au determinat această evoluţie.

e) *Funcţia de control*

Informaţiile furnizate de conturi pot fi utilizate pentru controlul asupra gestionării valorilor patrimoniale.

Pe lângă funcţiile enunţate mai înainte, unii autori reţin şi următoarele⁵³: funcţia de grupare şi funcţia contabilă.

Principalele mărimi semnificative ale contului sunt: soldul iniţial, rulajul, total sume şi soldul final.

Existentul iniţial dintr-un element se reflectă în cont sub denumirea de *sold iniţial*.

A *debita* un cont înseamnă a trece o sumă de bani în debitul lui, iar a *credita* un cont înseamnă a trece o sumă de bani în creditul lui. Debitarea unui cont se face prin creditarea unuia sau a mai multor conturi. Un cont se creditează prin debitul unui cont sau a mai multor conturi. Sumele înregistrate în debit se numesc sume debitoare, iar cele înregistrate în credit se numesc sume creditoare.

Rulajul unui cont înseamnă totalul debitului sau totalul creditului fără sold iniţial.

⁵² Petriş, R., *Contabilitate generală*, Editura Universităţii „Al. I. Cuza”, Iaşi, 1988, p. 67.

⁵³ Horomnea E., Tabără, N., Budugan, D., Georgescu, I., Beţianu, L., *op. cit.*, pp. 136-137.

2. METODA CONTABILITĂȚII

Prin însumarea rulajului debitor cu soldul inițial debitor, dacă există, se obține *total sume debitoare*, iar prin însumarea rulajului creditor cu soldul inițial creditor, dacă există, se obține *total sume creditoare*. Atunci când totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, contul respectiv are sold zero și de aceea se spune că s-a soldat.

Diferența între totalul debitului și totalul creditului se numește *sold final*.

Soldul final se trece pe partea cea mai mică a contului. Un cont se soldează sau este soldat atunci când cele două părți ale sale sunt în echilibru, adică totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare.

Având în vedere conceptul de cont și funcțiile pe care acesta urmează să le îndeplinească în procesul de cunoaștere, sunt posibile două reguli de funcționare a conturilor.

Potrivit uneia dintre ele, mărimile de aceeași natură, respectiv soldul inițial și sporirile sunt înscrise în debit, iar reducerile și soldul final în credit.

Potrivit celei de-a doua reguli, soldul inițial și sporirile sunt înscrise în credit, iar reducerile și soldul final în debit. Prima regulă este rezervată conturilor de activ, iar cea de-a doua conturilor de pasiv. Regula de funcționare a conturilor de activ este aplicabilă și conturilor de cheltuieli, (asimilate conturilor de mijloace), iar regula de funcționare a conturilor de pasiv este aplicabilă conturilor de venituri (asimilate conturilor de resurse).

Forma completă a celor două reguli de funcționare se prezintă astfel:

D	Conturi de activ	C
Sold inițial debitor		
Sporiri		Reduceri
		Sold final debitor

D	Conturi de pasiv	C
		Sold inițial creditor
Reduceri		Sporiri
Sold final creditor		

Având determinate cele trei mărimi caracteristice ale contului: sold inițial, rulaj debitor și rulaj creditor, putem să stabilim soldul final. Situându-ne în cadrul primei reguli de funcționare a conturilor, avem relația:

Soldul final debitor	=	Soldul inițial debitor	+	Rulajul debitor	–	Rulajul creditor
(Sfd)		(Sid)		(Rd)		(Rc)

Dacă avem în vedere cea de-a doua regulă de funcționare a conturilor, atunci:

Soldul final creditor	=	Soldul inițial creditor	+	Rulaj creditor	–	Rulaj debitor
(Sfc)		(Sic)		(Rc)		(Rd)

2.3.2. Conturi sintetice și conturi analitice

Pentru a cunoaște situația și evoluția elementelor patrimoniale, atât în totalitatea lor, cât și pe părțile componente, în contabilitate se folosesc două feluri de conturi: *conturi sintetice* și *conturi analitice*⁵⁴.

Conturile sintetice sunt utilizate pentru grupe sau categorii omogene de elemente patrimoniale din punct de vedere al conținutului lor. Utilizarea lor este expresia generalizării datelor referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale grupate după caracteristici generale.

Conturile analitice reflectă elementele patrimoniale individualizate după însușiri specifice. Ele permit detalierea și dezvoltarea conturilor sintetice, fiind considerate conturi dezvoltătoare ale acestora.

De exemplu: contul sintetic de gradul II 4111 „Clienți” se poate dezvolta, pe o primă treaptă de descompunere, în 2 conturi analitice:

4111.01 „Clienți interni”;

⁵⁴ Rîstea, M., Călin, O., Văduva, I., Neamțu, H., *Bazele contabilității*, E.D.P., București, 1995, p. 93.

2. METODA CONTABILITĂȚII

4111.02 „Clienți externi”.

Pe următoarea treaptă de descompunere, contul analitic 4111.01 „Clienți interni” se poate dezvolta pe mai multe conturi analitice corespunzătoare clienților interni cu care stabilesc relații, astfel:

4111.01.01 „Clientul intern A”;

4111.01.02 „Clientul intern B”;

.....

În mod analog, contul analitic 4111.02 „Clienți externi” se poate dezvolta pe mai multe conturi analitice, astfel:

4111.02.01 „Clientul extern X”;

4111.02.02 „Clientul extern Y”;

.....

Numărul conturilor analitice pe care se poate dezvolta un cont sintetic este determinat de natura bunurilor economice sau a raporturilor economico-juridice reflectate în contul sintetic respectiv, precum și de necesitățile de detaliere a conținutului economic al acestora.

Conturile analitice funcționează după aceleași reguli ca și contul sintetic de care aparțin.

Reflectarea operațiilor economice și financiare în conturile analitice prezintă unele particularități față de conturile sintetice. Astfel, spre deosebire de conturile sintetice în care elementele patrimoniale se înregistrează numai valoric, unele conturi analitice (așa cum este cazul conturilor care reflectă bunuri economice corporale) reflectă elementele corespunzătoare nu numai valoric, ci și cantitativ.

Atunci când exprimarea se face valoric, raportul între contul sintetic și conturile analitice, de pe aceeași treaptă de determinare, subordonate lui este ca de la întreg la părți. Astfel, suma părților trebuie să fie egală cu întregul pentru fiecare din mărimile reflectate prin cont (sold inițial, rulaj debitor, rulaj creditor, total sume debitoare, total sume creditoare și sold final).

Utilizarea conturilor analitice prezintă o importanță deosebită pentru activitatea entităților deoarece creează posibilitatea efectuării controlului gestionar prin urmărirea existentului și mișcării fiecărui element patrimonial în parte pe părțile componente, contribuind astfel la asigurarea integrității patrimoniului. Aceasta deoarece, pentru fiecare element patrimonial, se reflectă intrările, ieșirile și stocul, cantitativ și valoric, în cadrul fiecărui depozit, magazin sau secție de producție. De asemenea, pe baza datelor din conturile analitice se pot stabili cu exactitate drepturile și obligațiile entității față de alte persoane fizice și juridice, separat pentru fiecare dintre acestea.

Forma clasică a unui cont analitic se prezintă astfel:

Denumirea materialului/ produs, marfă						U/M	Preț unitar	Cod	Gestiunea	Pagina
									Simbol cont	
Data	Document		Cantitatea			Valoarea			Simbol cont corespondent	
	Fel	Nr.	Intrată	Ieșită	Stoc	Debit	Credit	Sold		

Prin centralizarea datelor semnificative din conturile analitice aflate pe aceeași treaptă de subordonare față de un cont sintetic se obține sinteza numită bilanță de verificare analitică, al cărei model se prezintă astfel:

Simbol cont	Denumire cont	Stoc inițial	Cantitate		Stoc final	Preț unitar	Sold inițial	Valoare		Sold final
			Intrată	Ieșită				Debit	Credit	

2.3.3. Înregistrarea în partidă dublă și corespondența conturilor

Din prezentarea tipurilor de influențe ale operațiunilor asupra bilanțului s-a observat că, practic, pentru orice operațiune ce are loc într-un perimetru contabil se stabilește o legătură între cel puțin două elemente ale bilanțului. Deci, orice operațiune economică sau financiară, producând o

2. METODA CONTABILITĂȚII

dublă modificare în bilanț se va reflecta în contabilitatea curentă printr-o dublă înregistrare în conturi, concomitent și cu aceeași valoare.

Înregistrarea în partidă dublă constă în înregistrarea simultană și la același nivel a unei operații singulare sau a unui grup de operațiuni inseparabile fie în debitul unui cont și creditul altui cont sau a mai multor conturi, fie în debitul unui cont sau a mai multor conturi și creditul unui singur cont.

În condițiile în care reflectarea operațiunilor se realizează cu ajutorul conturilor, legătura între elementele bilanțului se manifestă ca o legătură între conturi.

Legătura reciprocă dintre debitul unui cont și creditul altui cont stabilită cu ocazia înregistrării operațiilor economice și financiare în contabilitatea curentă pe baza dublei înregistrării poartă denumirea de corespondența conturilor⁵⁵. Conturile legate între ele poartă numele de conturi corespondente.

Pentru a arăta care dintre conturile corespondente se debitează și care se creditează se utilizează semnul „=”, care are două semnificații:

- una se referă la aceea că în stânga semnului sunt așezate contul sau conturile debitoare, iar în dreapta contul sau conturile creditoare;
- a doua se referă la faptul că, întotdeauna, sumele înscrise în conturile debitoare sunt egale cu sumele înscrise în conturile creditoare.

Având în vedere regulile de funcționare a conturilor, tipurile de corespondențe dintre conturi pot fi reprezentate prin patru egalități contabile fundamentale și, respectiv, prin patru egalități contabile derivate, astfel:

Egalități contabile fundamentale	
$+A = -A (x/x)$	Sporirea înregistrată în debitul unui cont de activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de activ
$-P = +P (x/x)$	Reducerea înregistrată în debitul unui cont de pasiv este egală cu sporirea consemnată în creditul altui cont de pasiv
$+A = +P (x/x)$	Sporirea înregistrată în debitul unui cont de activ este egală cu sporirea consemnată în creditul unui cont de pasiv
$-P = -A (x/x)$	Reducerea înregistrată în debitul unui cont de pasiv este egală cu reducerea consemnată în creditului unui cont de activ

Egalități contabile derivate	
$+A = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix} \left \begin{array}{c} X \\ X \end{array} \right \begin{array}{c} x'' \\ x' \end{array}$	Sporirea înregistrată în debitul unui cont de activ este egală cu reducerea consemnată în creditul altui cont de activ și sporirea din creditul unui cont de pasiv
$\begin{bmatrix} +A \\ -P \end{bmatrix} = -A \left \begin{array}{c} x' \\ x'' \end{array} \right X$	Sporirea înregistrată în debitul unui cont de activ și reducerea din debitul unui cont de pasiv este egală cu reducerea consemnată în creditul altului cont de activ
$\begin{bmatrix} +A \\ -P \end{bmatrix} = +P \left \begin{array}{c} x' \\ x'' \end{array} \right X$	Sporirea înregistrată în debitul unui cont de activ și reducerea din debitul unui cont de pasiv este egală cu sporirea consemnată în creditul altui cont de pasiv
$-P = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix} \left \begin{array}{c} X \\ X \end{array} \right \begin{array}{c} x'' \\ x' \end{array}$	Reducerea înregistrată în debitul unui cont de pasiv este egală cu reducerea consemnată în creditului unui cont de activ și sporirea din creditul unui cont de pasiv

Pentru stabilirea corespondenței conturilor, operațiunile economice sunt supuse analizei contabile.

Analiza contabilă este un demers prin care fiecare operațiune economică sau financiară este cercetată cu scopul de a se stabili corespondența între conturile debitoare și creditoare.

Prin analiza contabilă sunt reținute următoarele elemente care ne conduc la stabilirea corespondenței conturilor, și anume:

- conturile care intră în funcțiune;

⁵⁵ Călin, O., Ristea, M., *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică R.A., București, 2003, p. 109.

2. METODA CONTABILITĂȚII

- *caracterul conturilor: conturi de activ sau conturi de pasiv;*
- *sensul modificării: sporire sau reducere;*
- *pe baza regulilor de funcționare a conturilor, se stabilește partea contului pe care se face înregistrarea: debit sau credit.*

Exemplu: conform extrasului de cont, se încasează prin contul de disponibil c-valoarea facturii emise în favoarea unui client C în valoare de 20.000 lei pentru produse finite livrate acestuia.

Analiza operațiunii constă în identificarea următoarelor elemente care conduc la corespondența conturilor:

- ✓ *conturile care se modifică: 5121 „Conturi la bănci în lei” și 4111 „Clienți”;*
- ✓ *caracterul conturilor: contul 5121 „Conturi la bănci în lei” este cont de activ, iar contul 4111 „Clienți” este cont de activ;*
- ✓ *sensul modificării: contul 5121 „Conturi la bănci în lei” sporește, iar contul 4111 „Clienți” se reduce;*
- ✓ *partea contului pe care se face înregistrarea: în contul 5121 „Conturi la bănci în lei” pe partea de debit, iar în contul 4111 „Clienți” pe partea de credit.*

Correspondența conturilor, stabilită în urma analizei contabile a operațiunii considerate, se prezintă sub forma următoarei egalități:

$$5121 \text{ "Conturi la bănci în lei"} = 4111 \text{ "Clienți"}$$

Rezultatul analizei contabile este articolul contabil. El cuprinde următoarele elemente:

- data;
- titlul articolului;
- explicația;
- sume.

În partea rezervată *datei* se menționează ziua, luna și anul când a avut loc operațiunea care produce modificări în conturi.

Titlul articolului este format din denumirea și/sau simbolul contului debitor (conturilor debitoare) și din denumirea și/sau simbolul contului creditor (conturilor creditoare). Această legătură se prezintă sub forma unei egalități. Titlul articolului este denumit uneori și formulă contabilă.

După numărul conturilor corespondente, articolele contabile pot fi: simple, compuse și complexe (mixte).

Articolele contabile simple sunt acelea în care un singur cont se debitează și un singur cont se creditează, stabilindu-se o corespondență de tipul:

$$\text{Contul debitor} = \text{Contul creditor}$$

Articolele contabile compuse sunt cele în care fie un singur cont se debitează și două sau mai multe conturi se creditează, fie două sau mai multe conturi se debitează și un singur cont se creditează. Corespondența conturilor poate fi reprezentată astfel:

$$\begin{array}{lcl} \text{Contul debitor} & = & \% \\ & & \text{Contul creditor 1} \\ & & \text{Contul creditor 2} \\ & & \text{.....} \\ & & \text{Contul creditor n} \end{array}$$

$$\begin{array}{lcl} & \text{sau} & \\ \% & = & \text{Contul creditor} \\ \text{Contul debitor 1} & & \\ \text{Contul debitor 2} & & \\ \text{.....} & & \\ \text{Contul debitor n} & & \end{array}$$

Articolele contabile complexe (mixte) sunt acele articole contabile în care corespondența se stabilește între mai multe conturi debitoare și mai multe conturi creditoare, de maniera:

2. METODA CONTABILITĂȚII

%	=	%
Contul debitor 1		Contul creditor 1
Contul debitor 2		Contul creditor 2
.....	
Contul debitor n		Contul creditor n

Explicația este acea parte a articolului în care este descrisă operațiunea analizată, conținând elemente precum: documentul justificativ, părțile care participă la realizarea operației, suma cu care urmează a se modifica fiecare cont.

Sumele apar înscrise și distinct, în coloanele special rezervate, în dreptul conturilor în care urmează a se sistematiza.

2.3.4. Înregistrarea cronologică și înregistrarea sistematică

Datele privind operațiile economice și financiare parcurg, de regulă, o serie de etape în cadrul ciclului contabil de prelucrare. Astfel, după consemnarea operațiunilor în documentele justificative și analiza lor contabilă, se procedează la înregistrarea acestora în ordine cronologică și, pe această bază, în formă sistematică.

Articolele contabile rezultate în urma analizei contabile a operațiunilor sunt consemnate într-un registru de contabilitate numit *Registru – jurnal*, în ordinea datelor calendaristice, operațiune după operațiune, fără a se lăsa spații libere și fără a se face ștersături. De aceea Registrul-jurnal se mai numește și Registrul cronologic.

El este un registru obligatoriu al contabilității, putând servi și ca mijloc de probă în caz de litigii. Se păstrează împreună cu documentele justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitatea financiară, în arhiva entității, timp de 10 ani, cu începere de la data încheierii exercițiului în cursul căruia au fost întocmite.

Modelul Registrului-jurnal prevăzut de *Normele metodologice de întocmire și utilizare a formularelor comune privind activitate financiară și contabilă și modelele acestora* se prezintă astfel:

Unitatea _____

Registrul-jurnal

Nr. _____

pag. _____

Nr. crt.	Data înreg.	Documentul (felul, nr., data)	Explicații	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
			Report				

În scopuri didactice se folosește modelul următor:

		Data			
Nr. crt.	Conturi debitoare	=	Conturi creditoare	Sume pentru conturile debitoare	Sume pentru conturile creditoare
	Explicatia				

Pentru a marca începutul exercițiului financiar, în Registrul-jurnal, bilanțul inițial este descompus în conturi. Se formulează astfel fie două articole contabile compuse: unul pentru deschiderea conturilor de activ, altul pentru deschiderea conturilor de pasiv, utilizându-se drept cont corespondent contul 891 „Bilanț de deschidere”, fie un articol contabil mixt în care corespondența se stabilește între debitul conturilor de activ care prezintă sold inițial și creditul conturilor de pasiv care prezintă sold inițial.

După înregistrarea cronologică a operațiunilor economice și financiare în Registrul-jurnal, sumele aferente mișcărilor se grupează pe conturi, indiferent de data la care au avut loc operațiunile, într-un alt registru obligatoriu al contabilității, numit *registru Cartea mare* sau *registru sistematic*.

În cadrul lui se realizează o sistematizare, pentru fiecare cont în parte, a situației inițiale și a tuturor mișcărilor ce apar dispersate în diverse articole contabile din jurnal și care urmează a fi

2. METODA CONTABILITĂȚII

consemnate în debit sau în credit, după caz. După sistematizarea, conform regulilor de funcționare a conturilor, a soldului inițial și a mișcărilor corespunzătoare fiecărui cont, prin prelucrarea acestor date se determină mărimile: rulaj debitor, rulaj creditor, total sume debitoare, total sume creditoare și sold final. Informațiile furnizate de acest registru permit cunoașterea situației și evoluției conturilor de activ și de pasiv într-o anumită perioadă de gestiune.

Pentru exemplificarea înregistrării cronologice și a înregistrării sistematice, considerăm din nou bilanțul inițial de la subcapitolul 2.2.4., pe baza căruia am ilustrat efectul operațiunilor asupra bilanțului, scoțând în evidență egalitățile bilanțiere simple și derivate. Acest bilanț inițial este :

Bilanț inițial (nr. 0)

Activ			Pasiv		
Nr. crt.	Elementul de activ	Suma	Nr. crt.	Elementul de pasiv	Suma
1	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000	1	Capital social subscris vărsat	500.000
2	Terenuri	360.000	2	Rezerve	1.800.000
3	Construcții	990.000	3	Rezultat reportat	177.000
4	Instalații tehnice...	1.500.000	4	Rezultatul exercițiului	54.000
5	Materii prime	838.000	5	Amortizarea concesiunilor...	200.000
6	Materiale consumabile	36.000	6	Amortizarea construcțiilor	100.000
7	Produse finite	487.000	7	Amortizarea instalațiilor...	631.000
8	Mărfuri în curs de aprovizionare	200.000	8	Ajustări pentru deprecierea produselor	19.000
9	Mărfuri	400.000	9	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni	850.000
10	Furnizori – debitori	190.000	10	Alte datorii pe termen lung	813.000
11	Clienți	1.315.000	11	Furnizori	1.654.000
12	TVA deductibilă	126.000	12	Clienți-creditori	243.000
13	Conturi la bănci în lei	633.000	13	Personal salarii datorate	400.000
14	Conturi la bănci în valută	668.000	14	Impozit pe profit	87.000
15	Casa în lei	2.500	15	TVA colectată	522.000
16	Avansuri de trezorerie	4.500	16	Suma datorată asociaților	1.000.000
17	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000			
	Total activ	9.050.000		Total pasiv	9.050.000

Lista operațiunilor este aceeași, cu diferența că acum ne interesează încadrarea lor pe egalități contabile:

1) Un cont de activ și un cont de pasiv care sporesc: din $A + x = P + x$ rezultă $+A = +P$

a) Firma se împrumută din nou de la asociați, cu suma de 250.000 lei, conform contractului de credit și extrasului de cont.

b) Se recepționează un echipament industrial, la cost de 905.000 lei, TVA 171.950 lei, conform facturii și procesului verbal de recepție.

2) Un cont de activ și un cont de pasiv care scad: din $A - x = P - x$ rezultă $-P = -A$

a) Se achită parțial datoria față de furnizorul de imobilizări de la operațiunea b) de mai sus, conform extrasului de cont; suma plătită este de 450.000 lei

b) Angajatul care a primit avans de trezorerie de 4.500 lei justifică plata întregii sume către un furnizor, pe baza chitanțelor de la acesta.

3) Două conturi de activ care se mișcă în sens opus, cu aceeași sumă: din $A + x - x = P$ rezultă $+A = -A$.

a) În vederea vânzării unor produse finite prin magazinele proprii, firma transferă la mărfuri produse evaluate la cost de 29.000 lei, conform notei de transfer.

2. METODA CONTABILITĂȚII

b) Conform extrasului de cont primit de la bancă, se constată achitarea unei sume în avans către un furnizor extern: $50.000 \text{ euro} \times 4,9 \text{ lei/euro} = 245.000 \text{ lei}$.

4) Două conturi de pasiv care se mișcă în sens opus, cu aceeași sumă: din $A = P + x - x$ rezultă $-P = +P$:

a) Conform statelor de salarii, se rețin obligațiile sociale și fiscale ale salariaților astfel: CAS 100.000 lei, CASS 40.000 lei, impozit pe salarii 20.000 lei.

b) Conform actului adițional la actul constitutiv al societății, adunarea generală a asociaților decide transferul sumei de 350.000 de la rezerve la capitalul social.

5) Două conturi de activ – unul crește și unul scade cu mai puțin – completate de o creștere de cont de pasiv: din $A + X - x'' = P + x'$ rezultă $+A = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix} \begin{vmatrix} x'' \\ x' \end{vmatrix} X$

Mărfurile aflate în curs de aprovizionare (la cost de 200.000 lei) sunt aduse integral în depozitele firmei și cheltuielile cu transportul suplimentar se ridică la 25.000 lei (transportatorul nu este plătitor de TVA); aceste cheltuieli cu transportul se adaugă la costul mărfurilor recepționate.

6) Două conturi de activ – unul scade și altul crește cu mai puțin – completate de o scădere de cont de pasiv: din $A - X + x' = P - x''$ rezultă $+A = \begin{bmatrix} +A \\ -P \end{bmatrix} \begin{vmatrix} x' \\ x'' \end{vmatrix} X$

Firma are un client de la care trebuie să încaseze suma de 80.000 lei. Acest client a prestat firmei un serviciu de transport (vezi operațiunea anterioară) în sumă de 25.000 lei, devenind, în același timp, și furnizor. Pentru simplificarea decontărilor, cele două părți decid compensarea creanței cu datoria, în limita sumei de 25.000 lei (conform ordinului de compensare) și plata diferenței de 55.000 lei, prin virament bancar (conform extrasului de cont).

7) Două conturi de pasiv – unul crește și altul scade cu mai puțin – completate de un cont de activ care crește cu diferența: din $A + x' = P + X - x''$ rezultă $+A = \begin{bmatrix} +A \\ -P \end{bmatrix} \begin{vmatrix} x' \\ x'' \end{vmatrix} X$.

Firma este concesionar într-un contract de concesiune încheiat cu un partener. În contractul inițial de concesiune s-a prevăzut o valoare explicită a acesteia (1.000.000 lei), recunoscută inițial în corespondență cu structura *Alte datorii pe termen lung*. Conform contractului, redevența se facturează trimestrial, la nivelul sumei de 10.000 lei, la care se adaugă TVA 1.900 lei.

8) Două conturi de pasiv – unul scade și altul crește cu mai puțin – completate de un cont de activ care scade cu diferența: din $A - x'' = P - X + x'$ rezultă $-P = \begin{bmatrix} -A \\ +P \end{bmatrix} \begin{vmatrix} x'' \\ x' \end{vmatrix} X$.

La finalul lunii, se regularizează TVA, adică se închid structurile de TVA deductibilă și TVA colectată, pentru a pune în evidență diferența care se va deconta în relația cu bugetul statului.

Se cere:

- să se descompună bilanțul inițial în conturi;
- să se reflecte operațiunile enunțate în Registrul-jurnal;
- să se sistematizeze mișcările de valori în registrul Cartea mare;

Registrul-jurnal (modelul didactic) se prezintă, pentru aplicația considerată astfel:

2. METODA CONTABILITĂȚII

A	1.04.N				
	%	=	891	-	9.050.000
	205			1.000.000	
	211			360.000	
	212			990.000	
	213			1.500.000	
	301			838.000	
	302			36.000	
	345			487.000	
	327			200.000	
	371			400.000	
	409			190.000	
	4111			1.315.000	
	4426			126.000	
	5121			633.000	
	5124			668.000	
	5311			2.500	
	542			4.500	
	169			300.000	
	Înregistrat deschiderea conturilor de activ.				
B	1.04.N				
	891	=	%	9.050.000	-
			1012		500.000
			106		1.800.000
			117		177.000
			121		54.000
			2805		200.000
			2812		100.000
			2813		631.000
			394		19.000
			161		850.000
			167		813.000
			401		1.654.000
			419		243.000
			421		400.000
			441		87.000
			4427		522.000
			455		1.000.000
	Înregistrat deschiderea conturilor de pasiv.				
1a)	4.04.N				
	5121	=	455	250.000	250.000
	Primit împrumut de la asociați, de 250.000 lei.				
1b)	6.04.N				
	%	=	404	-	1.076.950
	213			905.000	
	4426			171.950	
	Receptionat instalație tehnică, la cost de 905.000 lei, TVA 19%.				
2a)	6.04.N				
	404	=	5121	450.000	450.000
	Achitat 450.000 lei furnizorului de imobilizări, conform extrasului de cont.				
2b)	10.04.N				
	401	=	542	4.500	4.500
	Se justifică avansul de trezorerie prin chitanțe de la furnizori.				
3a)	12.04.N				
	371	=	345	29.000	29.000
	Se transferă produse finite la mărfuri, în sumă de 29.000 lei.				
3b)	12.04.N				
	409	=	5124	245.000	245.000
	Se achită un avans în valută, conform extrasului de cont: 50.000 euro x 4,90 lei/euro.				

2. METODA CONTABILITĂȚII

4a)	421	14.04.N	=	%	160.000	-
				4315		100.000
				4316		40.000
				444		20.000
	Se rețin din salarii contribuțiile la asigurările sociale (25%), contribuțiile la asigurările de sănătate (10%) și impozitul pe salarii (10%).					
4b)	106	15.04.N	=	1012	350.000	350.000
	Se transferă rezerve la capitalul social, conform hotărârii AGA, în sumă de 350.000 lei.					
5)	371	16.04.N	=	%	225.000	-
				327		200.000
				401		25.000
	Se recepționează în entitate mărfuri aflate în curs de aprovizionare (de 200.000 lei), cu transport suplimentar de 25.000 lei.					
6)	%	24.04.N	=	4111	-	80.000
	401				25.000	
	5121				55.000	
	Se stinge creanța față de un client prin compensare cu o datorie de 25.000 lei și încasarea diferenței de 55.000 lei.					
7)	%	30.04.N	=	404	-	11.900
	167				10.000	
	4426				1.900	
	Se primește factura pentru redevența aferentă unei concesiuni, în sumă de 10.000 lei, TVA 19%.					
8)	4427	30.04.N	=	%	522.000	-
				4426		299.850
				4423		222.150
	Se regularizează taxa pe valoarea adăugată, în condițiile unei taxe colectate de 522.000 lei și ale unei taxe deductibile de 299.850 lei; rezultă TVA de plată de 222.150 lei.					
	Total mișcări în cursul perioadei				3.404.350	3.404.350

c) Cartea mare:

D	1012	C
	500.000	Sic
	350.000	4b)
Rd	-	350.000 Rc
Tsd	-	850.000 Tsc
Sfc	850.000	

D	106	C
	1.800.000	Sic
4b)	350.000	
Rd	350.000	- Rc
Tsd	350.000	1.800.000 Tsc
Sfc	1.450.000	

D	117	C
	177.000	Sic
Rd	-	- Rc
Tsd	-	177.000 Tsc
Sfc	177.000	

D	121	C
	54.000	Sic
Rd	-	- Rc
Tsd	-	54.000 Tsc
Sfc	54.000	

D	161	C
	850.000	Sic
Rd	-	- Rc
Tsd	-	- Tsc
Sfc	850.000	

D	167	C
7)	10.000	813.000 Sic
Rd	10.000	- Rc
Tsd	10.000	813.000 Tsc
Sfc	803.000	

2. METODA CONTABILITĂȚII

D	169	C
Sid	300.000	
Rd	-	Rc
Tsd	300.000	- Tsc
		300.000 Sfd

D	205	C
Sid	1.000.000	
Rd	-	Rc
Tsd	1.000.000	- Tsc
		1.000.000 Sfd

D	211	C
Sid	360.000	
Rd	-	Rc
Tsd	360.000	- Tsc
		360.000 Sfd

D	212	C
Sid	990.000	
Rd	-	Rc
Tsd	990.000	- Tsc
		990.000 Sfd

D	213	C
Sid	1.500.000	
1b)	905.000	
Rd	950.000	- Rc
Tsd	2.405.000	- Tsc
		2.405.000 Sfd

D	2805	C
		200.000 Sic
Rd	-	- Rc
Tsd	-	200.000 Tsc
Sfc	200.000	

D	2812	C
		100.000 Sic
Rd	-	Rc
Tsd		100.000 Tsc
Sfc	100.000	

D	2813	C
		631.000 Sic
Rd	-	- Rc
Tsd		631.000 Tsc
Sfc	631.000	

D	301	C
Sid	838.000	
Rd	-	Rc
Tsd	838.000	- Tsc
		838.000 Sfd

D	302	C
Sdi	36.000	
Rd	-	Rc
Tsd	36.000	- Tsc
		36.000 Sfd

D	327	C
Sid	200.000	200.000 5)
Rd	-	200.000 Rc
Tsd	200.000	200.000 Tsc
	Ø	Sfd

D	345	C
Sid	487.000	29.000 3a)
Rd	-	29.000 Rc
Tsd	487.000	29.000 Tsc
		458.000 Sfd

D	371	C
Sid	400.000	
3a)	29.000	
5)	225.000	
Rd	254.000	- Rc
Tsd	654.000	- Tsc
		654.000 Sfd

D	394	C
		19.000 Sic
Rd	-	- Rc
Tsd	-	19.000 Tsc
Sfc	19.000	

D	401	C
		1.654.000 Sic
2a)	4.500	25.000 5)
6)	25.000	
Rd	29.500	25.000 Rc
Tsd	29.500	1.679.000 Tsc
Sfc	1.649.500	

D	404	C
2a)	450.000	1.076.950 1b)
		11.900 7)
Rd	450.000	1.088.850 Rc
Tsd	450.000	1.088.850 Tsc
Sfc	638.850	

D	409	C
Sid	190.000	
3b)	245.000	
Rd	245.000	- Rc
Tsd	435.000	- Tsc
		435.000 Sfd

D	4111	C
Sid	1.315.000	
		80.000 6)
Rd	-	80.000 Rc
Tsd	-	80.000 Tsc
		1.235.000 Sfd

2. METODA CONTABILITĂȚII

419				421			
D		C		D		C	
		243.000	Sic			400.000	Sic
Rd	-		Rd	4a)	160.000		
Tsd	-	243.000	Tsd	Rd	160.000	-	Rc
Sfc	243.000			Tsd	160.000	400.000	Tsc
				Sfc	240.000		
4315				4316			
D		C		D		C	
		100.000	4a)			40.000	4a)
Rd	-	100.000	Rc	Rd	-	40.000	Rc
Tsd	-	100.000	Tsc	Tsd	-	40.000	Tsc
Sfc	100.000			Sfc	40.000		
441				4423			
D		C		D		C	
		87.000	Sic			222.150	8)
Rd	-		Rc	Rd	-	222.150	Rc
Tsd	-	87.000	Tsc	Tsd	-	222.150	Tsc
Sfc	87.000			Sfc	222.150		
4426				4427			
D		C		D		C	
Sid	126.000					522.000	Sic
1b)	171.950			8)	522.000		
7)	1.900	229.850	8)				
Rd	173.850	229.850	Rc	Rd	522.000	-	Rc
Tsd	299.850	229.850	Tsc	Tsd	522.000	522.000	Tsc
	Ø				Ø		
444				455			
D		C		D		C	
		20.000	4a)			1.000.000	Sic
Rd	-	20.000	Rc			250.000	1a)
Tsd	-	20.000	Tsc	Rd	-	250.000	Rc
Sfc	20.000			Tsd	-	1.250.000	Tsc
				Sfc	1.250.000		
5121				5124			
D		C		D		C	
Sid	633.000	450.000	2a)	Sid	668.000		
1a)	250.000					245.000	3b)
6)	55.000						
Rd	305.000	450.000	Rc	Rd	-	245.000	Rc
Tsd	938.000	450.000	Tsc	Tsd	668.000	245.000	Tsc
		488.000	Sfd			423.000	Sfd
5311				542			
D		C		D		C	
Sid	2.500			Sid	4.500	4.500	2b)
Rd	-		Rc	Rd	-	4.500	Rc
Tsd	2.500		Tsc	Tsd	4.500	4.500	Tsc
		2.500	Sfd		Ø		
891							
D		C					
	9.050.000	9.050.000					
(elementele din pasiv)		(elementele din activ)					
Rd	9.050.000	9.050.000	Rc				
Tsd	9.050.000	9.050.000	Tsc				
	Ø						

2.4. Calcule periodice de sinteză (treapta a treia a metodei contabilității)

Informațiile furnizate de contabilitate diverșilor utilizatori se pot prezenta fie sub forma datelor sistematizate pe conturi în registrul Cartea mare, fie sub forma datelor preluate din conturi și

2. METODA CONTABILITĂȚII

prelucrate până la obținerea unor *calcule de sinteză contabilă*. Pentru a se asigura relevanța și fiabilitatea informării, este necesar ca forma în care se prezintă informațiile contabile să fie accesibilă unor categorii cât mai largi de utilizatori⁵⁶.

2.4.1. Prezentare generală

Dintre calculele de sinteză contabilă reținem ca fiind mai semnificative următoarele:

- *calculația costurilor;*
- *calculația rezultatelor (Contul de profit și pierdere);*
- *balanșele de verificare;*
- *bilanțul;*
- *situația modificărilor capitalului propriu;*
- *situația fluxurilor de trezorerie;*
- *note explicative la situațiile financiare;*
- *analiza comparativă;*
- *calculul previzional.*

Unele dintre aceste sinteze contabile (bilanțul, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, politici contabile și note explicative) sunt componente ale situațiilor financiare anuale sau ale situațiilor financiare anuale simplificate^{*}. În continuare sunt prezentate câteva dintre aceste calcule de sinteză contabilă.

Calculația costurilor

În condițiile în care sistemul de informații contabile este structurat pe două subsisteme: unul ce corespunde contabilității financiare și celălalt contabilității de gestiune, calculația costurilor reprezintă unul dintre obiectivele contabilității de gestiune.

Contabilitatea de gestiune generează informații confidențiale care mijlocesc luarea deciziilor de către conducătorii entității. La aceste informații se ajunge prin retratarea acelor informații care sunt făcute publice prin intermediul situațiilor financiare anuale și care sunt produse ale contabilității financiare.

Calculația costurilor este acel calcul de sinteză contabilă obținut prin prelucrarea datelor preluate din conturile contabilității financiare ce reflectă cheltuielile de exploatare, adică acele cheltuieli efectuate pentru realizarea obiectului de activitate al unei entități. Prelucrarea datelor privind cheltuielile de exploatare vizează identificarea acelor cheltuieli care formează *costurile produselor sau serviciilor*, după caz. Aceste costuri tranzitează, de regulă, conturile de stocuri din clasa 3 a contabilității financiare și sunt legate de producerea respectivelor produse sau servicii. Celelalte cheltuieli sunt considerate *costuri ale perioadei*, fiind înregistrate în rezultatul exercițiului în care au fost efectuate fără a se stabili vreo legătură cu vânzările și celelalte venituri⁵⁷.

Pentru a realiza delimitarea între costurile produselor sau serviciilor, pe de-o parte, și costurile perioadei, pe de altă parte, se apelează la o serie de metode de calculație a costurilor și de repartizare a cheltuielilor indirecte care țin seama de specificul activității unității.

Calculația rezultatelor

Se realizează în Contul de profit și pierdere și este un calcul de sinteză care facilitează comparația între efecte stabilite sub forma veniturilor și eforturi stabilite sub forma cheltuielilor, comparație prin care se determină rezultatul (profit sau pierdere).

Așa cum prevede Legea contabilității, rezultatul se determină lunar, cumulat de la începutul anului. În acest scop, planul de conturi prevede o clasă distinctă de conturi rezervată veniturilor –

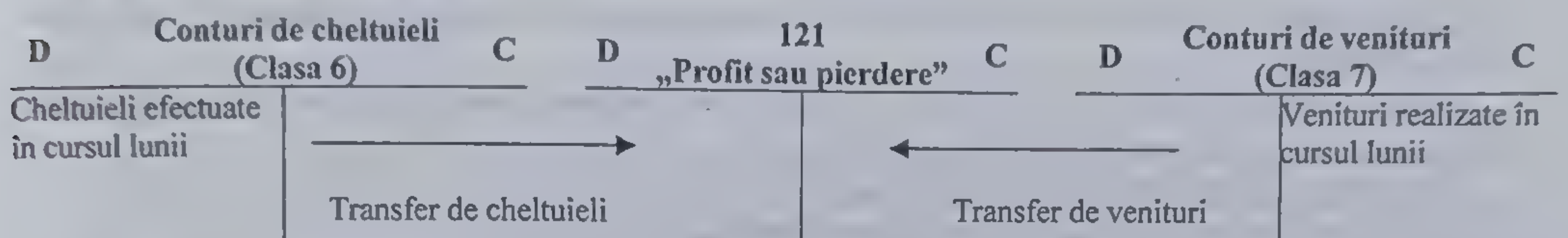
⁵⁶ Istrate, C., *Introducere în contabilitate*, Editura Polirom, Iași, 2002, p. 58.

^{*} Conform OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, microentitățile, așa cum au fost ele definite la capitolul I, întocmesc bilanț prescurtat și cont de profit și pierdere prescurtat; entitățile mici întocmesc situații financiare anuale care cuprind: bilanț prescurtat; cont de profit și pierdere și note explicative la situațiile financiare anuale, iar opțional pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie; entitățile mijlocii și mari întocmesc situații financiare anuale care cuprind: bilanț, cont de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu; situația fluxurilor de trezorerie și note explicative la situațiile financiare anuale.

⁵⁷ Petriș, R., *op. cit.*, p. 61.

2. METODA CONTABILITĂȚII

clasa 7 – și o clasă de conturi rezervată cheltuielilor – clasa 6. În cursul lunii, în creditul conturilor de venituri sunt reflectate toate veniturile pentru care au fost făcute eforturi în luna respectivă, venituri care privesc activitatea de exploatare sau financiară, după caz. În mod corespunzător, în debitul conturilor de cheltuieli sunt reflectate eforturile (cheltuielile) considerate a fi făcute pentru obținerea efectului înscris în aceeași perioadă în creditul conturilor de venituri sau acele eforturi care nu sunt de natură să genereze efecte de natura veniturilor. Cheltuielile sunt înregistrate în așa fel încât prin regrupare să se poată stabili mărimea cheltuielilor de exploatare și financiare, precum și impozitul pe profit, asimilat și el cheltuielilor. La sfârșitul fiecărei perioade, soldurile creditoare ale conturilor de venituri sunt transferate în creditul contului 121 „Profit sau pierdere”, iar soldurile debitoare ale conturilor de cheltuieli sunt transferate în debitul contului 121 „Profit sau pierdere”, așa cum se observă și în schema următoare:



Contul de profit și pierdere – componentă a situațiilor financiare anuale – este un calcul de sinteză care centralizează veniturile și cheltuielile, permițând determinarea rezultatului pe nivele, după cum urmează:

Venituri de exploatare	(1)
Cheltuieli de exploatare	(2)
± Rezultatul de exploatare	(3)=(1) – (2)
Venituri financiare	(4)
Cheltuieli financiare	(5)
± Rezultatul financiar	(6)=(4) – (5)
Venituri totale	(7)=(1) + (4)
Cheltuieli totale	(8)=(2) + (5)
± Rezultatul brut	(9)=(7) – (8)
Impozitul pe profit	(10)
± Rezultatul net al exercițiului financiar	(11)=(9) – (10)

Bilanțul

Este acea componentă a situațiilor financiare anuale care prezintă elementele de activ, datorii și capital propriu⁵⁸ ale entității la sfârșitul exercițiului financiar, precum și în celelalte situații prevăzute de lege. În bilanț, elementele de activ și datorii sunt grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate.

Note explicative

Pentru fiecare element semnificativ din situațiile financiare anuale trebuie să existe informații aferente în notele explicative. Acestea trebuie să cuprindă informații despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale și despre politicile contabile folosite, să ofere informații suplimentare care nu sunt prezentate în bilanț, contul de profit și pierdere și, după caz, în situația modificărilor capitalurilor proprii și/sau situația fluxurilor de numerar, dar sunt relevante pentru înțelegerea oricăror dintre acestea.

2.4.2. Balanța de verificare – procedeu specific contabilității

După sistematizarea pe conturi (în Cartea mare) a datelor privind situația și modificările suferite de fiecare element de activ și de pasiv, se procedează la întocmirea balanței de verificare. Practic, ea reprezintă o sinteză contabilă care realizează legătura dintre cont și situațiile financiare. Prin intermediul balanței de verificare, în care sunt centralizate informațiile referitoare la situația și

⁵⁸ Conform ultimelor norme privind închiderea exercițiului financiar, această componentă mai poartă denumirea de *Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*.

2. METODA CONTABILITĂȚII

modificările tuturor conturilor, se exercită un control asupra prelucrării datelor în contabilitate. Periodicitatea întocmirii bilanțelor de verificare este lunară, deși Legea contabilității republicată stabilește că „pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate se întocmește bilanșa de verificare, cel puțin anual, la încheierea exercițiului financiar, sau la termenele de întocmire a situațiilor financiare periodice”. Bilanșa de verificare îndeplinește două funcții, și anume: funcția de centralizare și funcția de control asupra prelucrării.

Prin intermediul bilanșei de verificare sunt centralizate mărimile semnificative ale conturilor.

După felul conturilor pentru care se întocmesc, există două feluri de bilanșe de verificare, și anume⁵⁹:

- ✓ bilanșe de verificare sintetice, care se întocmesc pe baza datelor preluate din conturile sintetice;
- ✓ bilanșe de verificare analitice, care se întocmesc pe baza datelor preluate din conturile analitice.

După mărimile supuse centralizării și modul de ordonare a acestora, se pot întocmi mai multe modele de bilanșe de verificare, și anume:

- ✓ bilanșa de verificare pe solduri finale;
- ✓ bilanșa de verificare pe sume și solduri finale;
- ✓ bilanșa de verificare pe rulaj;
- ✓ bilanșa de verificare cu patru serii de egalități;
- ✓ bilanșa de verificare „șah”.

Bilanșa de verificare pe solduri finale este un model de bilanșă care centralizează pentru fiecare cont în parte, din Cartea mare, soldul final debitor ori creditor, după caz. Prezintă o serie de egalități.

Simbol cont	Denumirea contului	Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare
	TOTAL	$\sum S_{fd} = \sum S_{fc}$	

Bilanșa de verificare pe sume și solduri finale centralizează pentru fiecare cont, din Cartea mare, total sume debitoare, total sume creditoare, precum și soldul final debitor sau creditor, după caz. Este un model de bilanșă de verificare cu două serii de egalități:

Simbol cont	Denumirea contului	Total sume		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
	TOTAL	$\sum T_{SD} = \sum T_{SC}$		$\sum S_{fd} = \sum S_{fc}$	

Bilanșa de verificare pe rulaj centralizează din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, soldurile inițiale (debitoare sau creditoare), rulajul în cursul perioadei (debitor și creditor) și soldurile finale (debitoare sau creditoare). Este un model de bilanșă cu trei serii de egalități:

Simbol cont	Denumirea contului	Solduri inițiale		Mișcări în cursul perioadei		Solduri finale	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
	TOTAL	$\sum S_{id} = \sum S_{ic}$		$\sum R_d = \sum R_c$		$\sum S_{fd} = \sum S_{fc}$	

Bilanșa de verificare cu patru serii de egalități poate centraliza din Cartea mare, pentru fiecare cont în parte, total sume precedente (debitoare și creditoare), rulajele lunii curente (debitoare și creditoare), total sume (debitoare și creditoare) și soldul final (debitor sau creditor). Acest tip de bilanșă mai poate prelua din Cartea mare și alte serii de egalități, în funcție de interesele de raportare ale fiecărei firme în parte.

Bilanșa de verificare șah centralizează aceleași mărimi ca și bilanșa de verificare pe rulaj, și anume: soldul inițial (debitor sau creditor), mișcările în cursul perioadei (debitoare și creditoare) și

⁵⁹ Călin, O., Ristea, M., *op. cit.*, p. 253.

2. METODA CONTABILITĂȚII

soldul final (debitor sau creditor). Nota specifică o constituie desfășurarea rulajului debitor pe conturi corespunzătoare creditoare și a rulajului creditor pe conturi corespunzătoare debitoare. De aceea, modelul balanței de verificare șah va conține $5+n$ coloane și $4+n$ rânduri, unde „n” este numărul de conturi din Cartea mare. Fiecărui cont îi sunt rezervate, în cadrul acestui model, câte un rând și o coloană.

În continuarea exemplului de la subcapitolul 2.3.4., Cartea mare de la sfârșitul acelui subcapitol se poate regăsi în balanța de verificare cu patru serii de egalități prezentată la pagina următoare (tabelul nr. 2.1).

Alături de funcția de centralizare, balanța de verificare reprezintă și un *mijloc de control* asupra modului cum s-a realizat înregistrarea cronologică și sistematică a operațiunilor, precum și preluarea datelor din registrul sistematic în balanța de verificare. Ea trebuie să permită verificarea asigurării echilibrului permanent impus de dubla înregistrare în conturi a operațiunilor economice și financiare. Erorile sunt semnalate de faptul că nu se mai obțin seriile de egalități proprii fiecărui tip de balanță de verificare. Dintre aceste erori reținem:

- a) erori de întocmire a balanțelor de verificare se referă fie la totalizarea greșită a sumelor în balanța de verificare, fie la preluarea eronată a sumelor din Cartea mare în balanța de verificare;
- b) erori de prelucrare a datelor în Cartea mare se referă la calcule greșite privind rulajele, total sume sau soldurile finale;
- c) erori de preluare a datelor din jurnal în Cartea mare;
- d) erori de înregistrare a sumelor în articolele contabile compuse apar, de regulă, prin nerespectarea egalității între sumele cu care se modifică conturile debitoare și cele aferente conturilor creditoare.

Există însă și erori care nu pot fi descoperite cu ajutorul balanțelor de verificare, cum ar fi:

- a) omisiunile de înregistrare a unor operațiuni constau în faptul că nu au fost înregistrate sumele corespunzătoare nici în conturile debitoare, nici în cele creditoare;
- b) erorile de compensație pot apărea în situația în care o sumă în plus a fost trecută într-o parte a unui cont și aceeași sumă a fost trecută în minus de aceeași parte a altui cont, astfel încât prin compensare nu este afectată egalitatea totalurilor în balanța de verificare;
- c) erorile de înregistrare în jurnal pot să apară atunci când s-au stabilit greșit conturile corespunzătoare.

Tabelul nr. 2.1. Balanța de verificare cu patru serii de egalități

Simbol cont	Denumire cont	Sold initial		Rulaj		Total sume		Sold final	
		Debitor	Creditor	Debitor	Creditor	Debitoare	Creditoare	Debitor	Creditor
1012	Capital social subscris vărsat		500.000		350.000		850.000		850.000
106	Rezerve		1.800.000	350.000		350.000	1.800.000		1.450.000
117	Rezultat reportat		177.000				177.000		177.000
121	Rezultatul exercițiului		54.000				54.000		54.000
161	Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni		850.000				850.000		850.000
167	Alte datorii pe termen lung		813.000	10.000		10.000	813.000		803.000
169	Prime privind rambursarea obligațiunilor	300.000				300.000		300.000	
205	Concesiuni, brevete, licențe...	1.000.000				1.000.000		1.000.000	
211	Terenuri	360.000				360.000		360.000	
212	Construcții	990.000				990.000		990.000	
213	Instalații tehnice...	1.500.000		905.000		2.405.000		2.405.000	
2805	Amortizarea concesiunilor...		200.000				200.000		200.000
2812	Amortizarea construcțiilor		100.000				100.000		100.000
2813	Amortizarea instalațiilor...		631.000				631.000		631.000
301	Materii prime	838.000				838.000		838.000	
302	Materiale consumabile	36.000				36.000		36.000	
327	Mărfuri în curs de aprovizionare	200.000			200.000	200.000	200.000		
345	Produse finite	487.000			29.000	487.000	29.000	458.000	
371	Mărfuri	400.000		254.000		654.000		654.000	
394	Ajustări pentru deprecierea produselor		19.000				19.000		19.000
401	Furnizori		1.654.000	29.500	25.000	29.500	1.679.000		1.649.500
404	Furnizori de imobilizări			450.000	1.088.850	450.000	1.088.850		638.850
409	Furnizori - debitori	190.000		245.000		435.000		435.000	
4111	Clienți	1.315.000			80.000	1.315.000	80.000	1.235.000	
419	Clienți-creditori		243.000				243.000		243.000
421	Personal salarii datorate		400.000	160.000		160.000	400.000		240.000
4315	Contribuția de asigurări sociale				100.000		100.000		100.000
4316	Contribuția de asigurări sociale de sănătate				40.000		40.000		40.000

Simbol cont	Denumire cont	Sold initial		Rulaj		Total sume		Sold final	
		Debitor	Creditor	Debitor	Creditor	Debitoare	Creditoare	Debitor	Creditor
441	Impozit pe profit		87.000				87.000		87.000
4423	TVA de plată				222.150		222.150		222.150
4426	TVA deductibilă	126.000		173.850	299.850	299.850	299.850		
4427	TVA colectată		522.000	522.000		522.000			
444	Impozitul pe venituri de natura salariilor				20.000		20.000		20.000
455	Sume datorate asociaților		1.000.000		250.000		1.250.000		1.250.000
5121	Conturi la bănci în lei	633.000		305.000	450.000	938.000	450.000	488.000	
5124	Conturi la bănci în valută	668.000			245.000	668.000	245.000	423.000	
5311	Casa în lei	2.500				2.500		2.500	
542	Avansuri de trezorerie	4.500			4.500	4.500	4.500		
	Total	9.050.000	9.050.000	3.404.350	3.404.350	12.454.350	12.454.350	9.624.500	9.624.500

2.5. Întrebări și teste-grilă

2.5.1. Întrebări

1. Cum se poate defini metoda contabilității?
2. Enumerați principiile contabilității.
3. Care sunt momentele evaluării și cum se realizează evaluarea la data intrării în entitate?
4. Cum se poate defini contul?
5. Care este regula de funcționare a conturilor de activ?
6. Ce este analiza contabilă și ce presupune ea?
7. Care sunt funcțiile bilanțelor de verificare?

2.5.2. Teste-grilă

1. Metoda contabilității se poate defini astfel:
 - a. modalitatea de stabilire a rezultatului financiar al unui exercițiu contabil prin punere față în față a eforturilor (cheltuielile) cu efectele (veniturile) aferente activității curente a entității;
 - b. demersul rațional de abordare a obiectului contabilității pe baza unui ansamblu coerent de principii, mijloace și procedee susceptibile să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței și rezultatelor;
 - c. procedeul de verificare a respectării reglementărilor în domeniul contabilității.
2. Pentru realizarea cunoașterii obiectului său de studiu, contabilitatea utilizează următoarele categorii de procedee:
 - a. procedee specifice metodei contabilității și procedee comune disciplinelor economice;
 - b. procedee specifice metodei contabilității și procedee specifice tuturor științelor;
 - c. procedee comune metodei contabilității și procedee specifice disciplinelor economice.
3. Metoda contabilității presupune parcurgerea următoarelor trei trepte:
 - a. reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil, sistemul de calcul contabil digrafic și întocmirea bilanțelor de verificare analitice și sintetice;
 - b. reprezentarea cifrică a mișcărilor de valori ca un bilanț mobil, sistemul de calcul contabil digrafic și calcule periodice de sinteză;
 - c. influența operațiunilor asupra bilanțului, sistemul de calcul contabil digrafic și calcule previzionale.
4. Silogismul corespunzător egalității bilanțiere $A + x' = P + X - x''$:
 - a. dacă un element de Activ sporește cu mai mult decât se reduce un alt element de Activ, atunci Pasivul sporește (cu diferența dintre acestea);
 - b. dacă un element de Activ se reduce cu mai mult decât sporește un alt element de Activ, Pasivul se reduce (cu diferența dintre acestea);
 - c. dacă un element de Pasiv sporește cu o valoare și concomitent un alt element de Pasiv se reduce cu mai puțin, Activul sporește (cu diferența dintre acestea).
5. Silogismul: „dacă un element de Activ sporește cu o anumită valoare, fără ca în același timp un alt element de Activ să se modifice, Pasivul sporește” corespunde egalității bilanțiere:
 - a. $A + x = P + x$;
 - b. $A - x = P - x$;
 - c. $A = P + x - x$.
6. Potrivit teoriei contabilității, contul este:
 - a. un procedeu al cunoașterii contabile, prin care se stabilește performanța realizată de entitate în cursul exercițiului, prin consemnarea veniturilor și cheltuielilor;

2. METODA CONTABILITĂȚII

- b. un calcul de sinteză al contabilității;
 - c. un procedeu specific cunoașterii contabile, prin care se stabilește existentul inițial, modificările ulterioare și situația finală a unei structuri conținute în situațiile financiare.
7. Corespondența conturilor este:
- a. elementul principal pentru stabilirea performanței financiare;
 - b. modalitatea de închidere a conturilor de venituri și cheltuieli, la sfârșitul fiecărei perioade contabile, în vederea stabilirii rezultatului exercițiului;
 - c. legătura care se stabilește între două sau mai multe conturi prin procesul de debitare și creditare.
8. Soldul inițial cuprinde:
- a. totalul valorilor consemnate în debitul sau creditul unui cont;
 - b. situația unei valori determinate în orice moment al exercițiului financiar;
 - c. existentul inițial dintr-un element.
9. Structura articolului contabil are în vedere:
- a. denumirea părților care intră în relație de decontare;
 - b. valoarea totală a activelor întreprinderii;
 - c. data, titlul articolului, explicația și sumele.
10. La intrarea în entitate, bunurile dobândite cu titlu oneros se evaluează la:
- a. valoarea justă;
 - b. cost de producție;
 - c. valoare de piață;
 - d. cost de achiziție.

Răspunsuri: 1: b; 2: a; 3: b; 4: c; 5: a; 6: c; 7: c; 8: c; 9: c; 10: d.

2. METODA CONTABILITĂȚII

- b. un calcul de sinteză al contabilității;
- c. un procedeu specific cunoașterii contabile, prin care se stabilește existentul inițial, modificările ulterioare și situația finală a unei structuri conținute în situațiile financiare.

7. Corespondența conturilor este:

- a. elementul principal pentru stabilirea performanței financiare;
- b. modalitatea de închidere a conturilor de venituri și cheltuieli, la sfârșitul fiecărei perioade contabile, în vederea stabilirii rezultatului exercițiului;
- c. legătura care se stabilește între două sau mai multe conturi prin procesul de debitare și creditare.

8. Soldul inițial cuprinde:

- a. totalul valorilor consemnate în debitul sau creditul unui cont;
- b. situația unei valori determinate în orice moment al exercițiului financiar;
- c. existentul inițial dintr-un element.

9. Structura articolului contabil are în vedere:

- a. denumirea părților care intră în relație de decontare;
- b. valoarea totală a activelor întreprinderii;
- c. data, titlul articolului, explicația și sumele.

10. La intrarea în entitate, bunurile dobândite cu titlu oneros se evaluează la:

- a. valoarea justă;
- b. cost de producție;
- c. valoare de piață;
- d. cost de achiziție.

Răspunsuri: 1: b; 2: a; 3: b; 4: c; 5: a; 6: c; 7: c; 8: c; 9: c; 10: d.

Capitolul 3

DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

3.1. Aspecte generale privind întocmirea, reconstituirea, păstrarea și arhivarea documentelor financiar-contabile

Prin *document* se înțelege⁶⁰ „actul prin care se adevărește, se constată sau se recunoaște o obligație, respectiv mărturie care servește la cunoașterea unui fapt real, actual sau din trecut”.

*Documentarea*⁶¹ semnifică procesul de consemnare și culegere a datelor referitoare la desfășurarea unei operațiuni economice, la momentul și locul producerii acesteia. Totodată, documentarea reprezintă unul dintre procedeele comune metodei contabilității, alături de evaluare și inventariere.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico-financiare realizate în cursul normal al desfășurării activității de către persoanele juridice sau fizice ce urmăresc (au scop patrimonial) sau nu (nu au scop patrimonial) obținerea de profit pot dobândi calitatea de **document justificativ** numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Astfel, indiferent de denumire, de operațiunea la baza căreia stau sau de locul unde se utilizează, documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele *elemente principale*⁶²:

- denumirea documentului;
- denumirea sau numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice sau adresa persoanei fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- după caz, datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează atât răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, cât și a celor care le-au înregistrat în contabilitate.

Documentele financiar-contabile pot fi întocmite și într-o altă limbă și altă monedă, dacă acest fapt este prevăzut expres printr-un act normativ.

Conform Legii contabilității nr. 82/1991 republicată, cu modificările și completările ulterioare, au obligația consemnării operațiunilor economico-financiare, în momentul efectuării acestora, în **documente justificative** care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, următoarele persoane juridice/fizice, denumite generic *entități*:

- a) societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste;
- b) instituțiile publice, asociațiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial lucrativ, precum și persoanele fizice care desfășoară activități producătoare de venituri;

⁶⁰ *Dicționarul explicativ al limbii române*, Editura Academiei, București, 1999, p. 214.

⁶¹ Horomnea, E., Budugan, D., Tabără, N., Georgescu, I., Bețlanu L., *Bazele contabilității. Concepte. Modele. Aplicații*, Editura Sedcom Libris, 2006, p. 263.

⁶² OMFP nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în Monitorul Oficial al României, nr. 910, din 9 decembrie 2015, Norme generale de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, A.2.

3. DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

c) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la punctele a) și b), cu sediul sau domiciliul în România, precum și subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate;

d) alte persoane juridice.

Documentele financiar-contabile pot fi prezentate ca documente pe suport hârtie sau în format electronic, cu condiția întocmirii acestora potrivit reglementărilor OMFP nr. 2634/2015. Prin document în format electronic se înțelege documentul care conține informațiile prevăzute de norme și care a fost emis și primit în format electronic.

Completarea documentelor financiar-contabile (justificative) trebuie să țină cont de o serie de precizări de tipul celor sistematizate în Tabelul nr.3.1.

Tabelul nr. 3.1. Completarea documentelor financiar-contabile

Operațiuni întreprinse asupra documentelor financiar-contabile	Modalitate de realizare
<i>Înscrierea datelor în documentele justificative</i>	<ul style="list-style-type: none"> • se face cu cerneală, cu pix cu pastă sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, după caz, nefiind admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, și nici lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea; de asemenea, nu se admit file lipsă în cadrul documentelor
<i>Erorile</i>	<ul style="list-style-type: none"> • se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, concomitent înscriindu-se alături textul sau cifra corectă
<i>Corectarea documentelor justificative</i>	<ul style="list-style-type: none"> • se face în toate exemplarele documentului și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul, menționându-se și data efectuării corecturii; • în cazul documentelor financiar-contabile la care nu se admit corecturi (cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricții), documentul întocmit greșit se anulează și se păstrează sau rămâne în carnetul respectiv; • la corectarea documentului justificativ în care se consemnează operații de predare-primire a valorilor materiale și a mijloacelor fixe este necesară confirmarea, prin semnătură, atât a celui care predă, cât și a celui care primește; • în cazul completării documentelor prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, corecturile sunt admise numai înainte de prelucrarea acestora; • documentele prezentate în listele de erori, anulări sau completări (pe baza cărora se fac modificări în fișiere sau în baza de date a entității) trebuie să fie semnate de persoanele împuternicite de conducerea entității;
<i>Modelul documentelor justificative</i>	<ul style="list-style-type: none"> • poate fi adaptat în funcție de specificul și necesitățile entităților, cu condiția respectării conținutului de informații precizat de legislația în vigoare și a normelor de întocmire și utilizare a acestora; • documentele justificative pot fi pretipărite sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor;
<i>Numărul de exemplare</i>	<ul style="list-style-type: none"> • se stabilește prin proceduri proprii, în funcție de necesitățile entităților;
<i>Stornarea documentelor justificative⁶³</i>	<ul style="list-style-type: none"> • pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operațiunii, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentul, data și numărul de ordine ale operațiunii care face obiectul stornării.

În situația în care activitatea de întocmire a documentelor financiar-contabile este încredințată, în baza unui contract de prestări de servicii, unor persoane fizice sau juridice, normele proprii interne de întocmire și utilizare a documentelor respective se adaptează în mod corespunzător, fiind obligatoriu să se prevadă în contractul încheiat cu prestatorul de servicii clauze referitoare la întocmirea și utilizarea formularelor în aceste condiții.

Entitățile pot stabili norme proprii de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, cu condiția ca acestea să nu contravină reglementărilor legale în vigoare.

⁶³ *Stornarea documentelor justificative reprezintă, la cazul general, soluția pentru corectarea unor documente justificative emise anterior și care au fost deja trimise terților. Se întâlnește cu precădere în cazul facturilor, care se stornează atunci când se dorește rectificarea informațiilor prezentate în acestea, atunci când factura a fost emisă cu o sumă greșită sau în cazul în care clientul returnează produsele.*

3. DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

În ceea ce privește *regimul intern de numerotare a documentelor financiar-contabile*, entitățile cu sau fără scop patrimonial vor proceda astfel:

- a) persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente;
- b) fiecare document va avea un număr de ordine sau o serie, după caz, număr sau serie ce trebuie să fie secvențial(ă), stabilit(ă) de entitate; alocarea numerelor va ține cont de structura organizatorică a entității, adică de organizarea acesteia pe gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.;
- c) entitățile vor emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere ori serii, după caz, prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul sau seria de la care se emite primul document.

Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, operațiunile economico-financiare trebuie să fie justificate cu documente originale, întocmite sau reconstituite potrivit normelor. În caz de **reconstituire a documentelor**, trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

- a) dacă documentul original trebuie să fie păstrat la altă entitate, la înregistrarea în contabilitate se utilizează copia documentului respectiv;
- b) orice persoană care constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative sau contabile are obligația să aducă la cunoștință, în scris și în termen de 24 de ore de la constatare, conducătorului entității (administrator, ordonator de credite⁶⁴ sau altă persoană care are obligația gestionării entității respective) situația constatată; în termen de cel mult 3 zile lucrătoare de la primirea sesizării, conducătorul entității dispune încheierea unui proces-verbal care să cuprindă: datele de identificare a documentelor dispărute; numele și prenumele persoanei responsabile cu păstrarea documentelor; data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentelor respective; acest proces-verbal se semnează de către: conducătorul entității; conducătorul compartimentului financiar-contabil al entității sau persoana împuternicită să îndeplinească această funcție; persoana responsabilă cu păstrarea documentelor; șeful ierarhic al persoanei responsabile cu păstrarea documentelor, după caz; când dispariția documentelor se datorează însuși conducătorului entității, măsurile prevăzute de norme se iau de către ceilalți membri ai consiliului de administrație, după caz;
- c) în cazul în care documentul pierdut, sustras sau distrus a fost întocmit de către entitate într-un singur exemplar, reconstituirea acestuia se face urmând aceleași proceduri prin care a fost întocmit documentul original, menționându-se în antetul documentului că este reconstituit, și că stă la baza înregistrărilor în contabilitate;
- d) ori de câte ori dispariția documentelor poate constitui infracțiune, se înștiințează imediat organele de urmărire penală;
- e) reconstituirea documentelor se face pe baza unui „*dosar de reconstituire*” care va conține: sesizarea scrisă a persoanei care a constatat dispariția documentelor; procesul-verbal de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii; dovada sesizării organelor de urmărire penală sau dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate, după caz; dispoziția scrisă a conducătorului entității pentru reconstituirea documentelor; o copie a documentelor reconstituite;
- f) în cazul în care documentul dispărut a fost emis de altă entitate, reconstituirea se va face de entitatea emitentă, prin realizarea unei copii de pe documentul existent la entitatea emitentă; în acest caz, entitatea emitentă va trimite entității solicitante, în termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la primirea cererii, documentul reconstituit;
- g) documentele reconstituite vor purta în mod obligatoriu și vizibil mențiunea „**DUPLICAT**”, cu specificarea numărului și a datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea;
- h) documentele reconstituite conform normelor constituie baza legală pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate;

⁶⁴ *Ordonatorii de credite sunt conducătorii instituțiilor publice cu personalitate juridică. Instituțiile publice reprezintă persoane juridice create prin acte de putere sau dispoziție ale autorităților centrale sau locale și care realizează activități fără caracter comercial sau prestează servicii publice (educație, sănătate, apărare, ordine publică, finanțe publice etc.) fără scop patrimonial sau negeneratoare de profit.*

3. DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

i) nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale, cum sunt bonurile, biletele de călătorie nenominale etc., pierdute, sustrate sau distruse înainte de a fi înregistrate în contabilitate;

j) procedura de reconstituire în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii documentelor financiar-contabile se va finaliza în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forță majoră, în termen de 90 de zile de la constatarea încetării acesteia;

k) în cazul găsirii ulterioare a originalului, documentul reconstituit se anulează pe baza unui proces-verbal și se păstrează împreună cu procesul-verbal, în dosarul de reconstituire.

Entitățile au obligația păstrării în propria arhivă a registrelor de contabilitate, a celorlalte documente contabile, precum și a documentelor justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate a operațiunilor economico-financiare. Modalitatea în care se realizează acest fapt este prezentată în Tabelul nr. 3.2.

Tabelul nr. 3.2. Păstrarea și arhivarea în entitate a documentelor financiar-contabile

Păstrarea	Arhivarea
Se face, după caz, la domiciliul fiscal, la sediul social sau la sediile secundare, pe hârtie sau pe suport electronic.	Pentru documentele financiar-contabile în format hârtie, arhivarea se face în conformitate cu prevederile legale și cu respectarea următoarelor reguli generale: <ul style="list-style-type: none"> • documentele se grupează în dosare, numerotate și șnuite; • gruparea documentelor în dosare se face cronologic și sistematic, în cadrul fiecărui exercițiu financiar la care se referă acestea; • dosarele astfel arhivate se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor.
În cazul păstrării pe suport electronic a documentelor financiar-contabile, inclusiv a celor care au fost convertite din format hârtie în format electronic, nu este obligatorie aplicarea prevederilor Legii nr. 135/2007 privind arhivarea documentelor în formă electronică, republicată.	Evidența documentelor în arhivă se ține cu ajutorul Registrului de evidență, potrivit Legii Arhivelor Naționale nr. 16/1996, republicată, în care sunt consemnate dosarele și documentele intrate în arhivă, precum și mișcarea acestora în decursul timpului.
În cazul în care evidența contabilă este ținută cu ajutorul programelor informatice, documentele financiar-contabile se pot păstra pe suporturi tehnice, pe durata termenelor prevăzute de legislația în vigoare, cu condiția să poată fi listate în orice moment, în funcție de necesitățile entității sau la cererea organelor de control.	Eliminarea din arhiva entității a documentelor financiar-contabile al căror termen de păstrare prevăzut în norme a expirat se face de către o comisie constituită potrivit procedurilor proprii ale entității; în această situație, se întocmește un proces-verbal și se consemnează scăderea documentelor eliminate din Registrul de evidență al arhivei.
Se pot păstra, în baza unor contracte de prestări de servicii, cu titlu oneros, și de către operatori economici autorizați, potrivit legii, în prestarea de servicii arhivistice, dar răspunderea privind păstrarea documentelor financiar-contabile revine și în acest caz tot administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității beneficiare.	
Termenul de păstrare a statelor de salarii este de 50 de ani, iar termenul de păstrare a registrelor și a celorlalte documente financiar-contabile este de 10 ani, cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite, cu excepția celor care atestă proveniența unor bunuri cu durată de viață mai mare de 5 ani și care se păstrează pe perioada corespunzătoare duratei de viață utilă a acestora și, respectiv, a celor prevăzute în Anexa 4 la OMF nr. 2634/2015 care se păstrează pe o perioadă de 5 ani în condițiile în care necesitățile proprii ale entității nu impun păstrarea lor pe o perioadă de timp mai mare.	

3. DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

Păstrarea	Arhivarea
<i>În caz de încetare a activității societăților, documentele financiar-contabile se păstrează în conformitate cu prevederile Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sau se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile legale în materie, după caz.</i>	

Dacă ne raportăm la natura și conținutul documentelor justificative, putem observa că acestea îndeplinesc o serie de funcții⁶⁵ descrise în Tabelul nr. 3.3.

Tabelul nr. 3.3. Funcțiile documentelor justificative

Funcția	Descriere
<i>De consemnare letrică și cifrică</i>	operațiunile economice desfășurate de către entitate sunt evaluate din punct de vedere cantitativ și valoric;
<i>Justificativă</i>	prin intermediul acestor documente se fundamentează înregistrarea în contabilitate a oricărei operațiuni economice;
<i>De verificare a activităților desfășurate de entitate</i>	are rol în urmărirea disciplinei financiare, a utilizării rezervelor de care entitatea dispune, a creșterii eficienței, rentabilității etc.;
<i>De asigurare a integrității elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii</i>	documentele justificative generează, pe de-o parte, răspunderea celor implicați în completarea, aprobarea, înregistrarea acestora în contabilitate, iar pe de altă parte, dau naștere la drepturi și obligații ale entității care vor avea ca efect modificarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la care respectivele documente fac referire;
<i>De determinare a costului efectiv de producție</i>	costul de producție poate fi determinat în urma analizei documentelor referitoare la cheltuielile pe care entitate le face pentru a obține un anumit produs sau pentru a presta un anumit serviciu către terți (cheltuieli de producție);
<i>Juridică sau probantă</i>	documentele justificative pot fi utilizate în vederea soluționării unor litigii, în cadrul unor expertize, pentru constatarea unor minusuri în gestiune sau în cadrul cercetării judiciare.

3.2. Registrele de contabilitate

Registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestora și se prezintă în mod ordonat și completate astfel încât să permită în orice moment identificarea și controlul operațiunilor contabile efectuate. Acestea se pot prezenta sub formă de registre, foi volante sau listări informatice, după caz. Numerotarea paginilor registrelor se face în ordine crescătoare, iar volumele se numerotează în ordinea completării lor.

Registrele de contabilitate ținute de entitățile cu și fără scop patrimonial diferă, după cum ne raportăm la entități ce țin contabilitate în partidă dublă, respectiv, în partidă simplă.

Conform Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, următoarele categorii de persoane au obligația să conducă **contabilitatea în partidă dublă**⁶⁶, potrivit reglementărilor contabile aplicabile:

- societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste și celelalte persoane juridice;
- asociațiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial/lucrative (care nu au drept scop principal obținerea de profit);
- subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor de la literele (a) și (b), cu sediul în România, precum și subunitățile fără personalitate juridică din România care aparțin unor persoane juridice cu sediul în străinătate.

⁶⁵ Horomnea, E., Budugan, D., Tabără, N., Georgescu, I., Bețianu L., op. cit., p. 264.

⁶⁶ Contabilitatea în partidă dublă – presupune conducerea contabilității după regulile stabilite în OMFP nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare. Entitățile care aplică contabilitatea în partidă dublă sunt obligate să completeze Registrul Jurnal și Registrul Inventar.

3. DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

Prezentarea registrelor de contabilitate și a elementelor ce țin de structura și utilizarea acestora, pentru entitățile care își organizează contabilitatea în partidă dublă, fac obiectul Tabelului nr. 3.4.

Tabelul nr. 3.4. Registrele contabile obligatorii în cazul entităților ce țin contabilitate în partidă dublă

Tip registru	Caracteristici
Registrul-jurnal (cod 14-1-1)	este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează, cronologic, toate operațiunile economico-financiare efectuate de entitate în cursul unei perioade; pentru operațiunile care nu au la bază documente justificative se întocmește Nota de contabilitate (cod 14-6-2/A); notele de contabilitate au la bază note justificative sau note de calcul și se înregistrează în mod cronologic în Registrul-jurnal;
	operațiunile de aceeași natură, realizate în același loc de activitate (atelier, secție etc.), pot fi recapitulate într-un document centralizator, denumit jurnal auxiliar (pentru operațiuni de casă și bancă, decontări cu furnizorii, situația încasării-achitării facturilor etc.), care stă la baza înregistrării în Registrul-jurnal;
	înregistrările din cadrul acestuia trebuie să cuprindă elemente cu privire la: • felul, numărul și data documentului justificativ; • explicații privind operațiunile respective; • conturile sintetice debitoare și creditoare în care s-au înregistrat sumele corespunzătoare operațiunilor efectuate.
	se editează la cererea organelor de control și pentru necesitățile entității;
Registrul-inventar (cod 14-1-2)	este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, grupate în funcție de natura acestora și inventariate de către entitate, potrivit legii;
	se completează pe baza inventarierii faptice a fiecărui cont de activ și de pasiv;
	elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii înscrise în registru au la bază listele de inventariere sau alte documente care justifică natura acestor elemente existente la sfârșitul exercițiului financiar;
	în cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, în acest registru se vor înregistra soldurile existente la data inventarierii, la care se adaugă rulajele intrărilor și se scad rulajele ieșirilor aferente intervalului de timp între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar;
Cartea mare (cod 14-1-3)	este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează lunar și sistematic, prin regrouparea conturilor, mișcarea și existența tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, la un moment dat;
	este un document contabil de sinteză și sistematizare și conține simbolul contului și al conturilor corespondente (debitoare sau creditoare), rulajul debitor și creditor, precum și soldul contului;
	poate conține câte o filă pentru fiecare cont sintetic utilizat de entitate;
	stă la baza întocmirii bilanței de verificare;
	poate fi înlocuit cu „Fișa de cont pentru operațiuni diverse”;
	listarea registrului Cartea mare se efectuează atât la cererea organelor de control, cât și pentru necesitățile entității.

Conform OMFP nr. 170/2015 pentru aprobarea reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă⁶⁷, modificat prin OMFP nr. 2.493/2019 pentru aprobarea sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2019 a operatorilor economici, precum și pentru modificarea și completarea unor prevederi contabile, entitățile care conduc o astfel de contabilitate sunt:

- persoanele fizice și asocierile fără personalitate juridică ale căror venituri sunt supuse impozitului pe venit în conformitate cu prevederile Legii nr 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, al căror venit net anual este determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, fiind obținut din următoarele surse: activități independente; cedarea folosinței bunurilor; activități agricole, silvicultură și piscicultură;
- persoanele sau entitățile care, prin actul normativ de înființare, prin legi speciale sau prin alte acte normative, au obligația ținerii contabilității în partidă simplă, cu excepția persoanelor

⁶⁷ Contabilitatea în partidă simplă – presupune completarea Registrului de încasări și plăți, a Registrului inventar și a unui număr minimal de documente. Folosirea altor documente este opțională, cu excepția facturii.

3. DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

juridice fără scop patrimonial (care nu au drept scop principal al activității obținerea de profit, cum este cazul asociațiilor, fundațiilor, federațiilor, sindicatelor, partidelor politice, instituțiilor publice etc.).

Persoanele menționate anterior la punctele a) și b) care optează pentru ținerea evidenței contabile pe baza regulilor contabilității în partidă dublă vor întocmi Registrul-jurnal (cod 14-1-1) și, respectiv, Registrul-inventar (cod 14-1-2).

Contabilitatea în partidă simplă se ține în limba română și în moneda națională. Orice operațiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza evidențierii în contabilitatea în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ. Documentele justificative care se evidențiază în contabilitatea în partidă simplă angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit.

Prezentarea registrelor de contabilitate și a elementelor ce țin de structura și utilizarea acestora, pentru entitățile care își organizează contabilitatea în partidă dublă, fac obiectul Tabelului nr. 3.5.

Tabelul nr. 3.5. Registrele contabile obligatorii în cazul entităților ce țin contabilitate în partidă simplă

Tip registru	Caracteristici
<i>Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b)</i>	reglementat prin OMFP nr. 170/2015 pentru aprobarea reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă, modificat prin OMFP nr. 2493/2019 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2019 a operatorilor economici, precum și pentru modificarea și completarea unor prevederi contabile
<i>Registrul-inventar (cod 14-1-2/b)</i>	reglementat prin OMFP nr. 170/2015 pentru aprobarea reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă, modificat prin OMFP nr. 2493/2019 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2019 a operatorilor economici, precum și pentru modificarea și completarea unor prevederi contabile

3.3. Formele de înregistrare în contabilitate

Formele de înregistrare în contabilitate reprezintă sistemul de registre, formulare și documente contabile corelate între ele care servesc la înregistrarea cronologică și sistematică în contabilitate a operațiunilor economico-financiare efectuate pe parcursul exercițiului financiar.

Principalele forme de înregistrare în contabilitate a operațiunilor economico-financiare în cazul unităților care conduc contabilitatea în partidă dublă sunt:

- „pe jurnale”;
- „maestru-șah”;
- forma combinată „maestru-șah cu jurnale”.

Principalele registre și formulare utilizate în cadrul fiecăreia dintre cele trei metode menționate anterior sunt sistematizate în Tabelul nr. 3.6.

Tabelul nr. 3.6. Registre și formulare utilizate în contabilitatea entităților care conduc contabilitate în partidă dublă

Forma de înregistrare în contabilitate a operațiunilor economico-financiare	Registre și formulare utilizate	Caracterizare
<i>Forma „pe jurnale”</i>	<i>Registrul-jurnal (cod 14-1-1)</i>	se utilizează în cadrul metodei pentru înregistrarea cronologică a tuturor operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative;
	<i>Registrul-inventar (cod 14-1-2)</i>	este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, grupate în funcție de natura acestora și inventariate de către entitate, potrivit legii;
	<i>Cartea mare (cod 14-1-3)</i>	pentru stabilirea rulajelor, în Cartea mare se preia rulajul creditor din jurnalul contului respectiv, iar rulajul debitor se stabilește prin totalizarea sumelor preluate din coloanele de conturi

3. DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

Forma de înregistrare în contabilitate a operațiunilor economico-financiare	Registre și formulare utilizate	Caracterizare
		corespondente ale jurnalelor; soldul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabilește în funcție de rulajele debitoare și creditoare ale contului respectiv, ținându-se seama de soldul de la începutul anului, care se înscrie pe rândul destinat în acest scop;
	Jurnale auxiliare	entitățile pot utiliza jurnale auxiliare pe feluri de operațiuni, cum sunt: operațiuni de casă și bancă, operațiuni privind decontările cu furnizorii, situația încasării-achitării facturilor, operațiuni privind salariile și contribuția pentru asigurări sociale, protecția socială a șomerilor și asigurările de sănătate, alte operațiuni; lunar sau la altă perioadă prevăzută de lege, în fiecare jurnal auxiliar se stabilesc totalurile sumelor debitoare sau creditoare înregistrate în cursul lunii (perioadei), totaluri care se înscriu în Registrul-jurnal; contabilitatea analitică se poate ține fie direct pe aceste jurnale (pentru unele conturi), fie cu ajutorul altor formulare comune (fișa de cont analitic pentru valori materiale, fișa de cont pentru operațiuni diverse etc.) sau specifice, folosite în acest scop; înregistrările în jurnale se fac în mod cronologic în tot cursul lunii (perioadei) sau numai la sfârșitul lunii (perioadei), fie direct pe baza documentelor justificative, fie pe baza documentelor centralizatoare întocmite pentru operațiunile aferente lunii (perioadei) respective, care sunt consemnate cronologic în acestea;
	Balanța de verificare	este documentul contabil utilizat pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate și pentru controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și cea analitică; reprezintă, totodată, principalul instrument pe baza căruia se întocmesc situațiile financiare anuale și raportările contabile stabilite potrivit legii;
	Registrul-jurnal (cod 14-1-1)	se utilizează pentru înregistrarea cronologică a tuturor operațiunilor economico-financiare consemnate în documentele justificative, la fel ca în cazul formei de înregistrare „pe jurnale”;
	Registrul-inventar (cod 14-1-2)	este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, grupate în funcție de natura acestora și inventariate de către entitate, potrivit legii;
Forma „maestru-șah”	Cartea mare (șah cod 14-1-3/a)	este documentul de sistematizare a înregistrărilor contabile în conturile sintetice; la sfârșitul lunii (perioadei), pentru fiecare cont sintetic din Cartea mare (șah) se stabilesc totaluri ale rulajului contului debitor sau creditor și ale conturilor corespondente; totalul sumelor conturilor corespondente trebuie să fie egale cu rulajul debitor sau creditor al contului respectiv; contabilitatea analitică se ține cu ajutorul formularelor comune (fișa de cont pentru operațiuni diverse, fișa de cont analitic pentru valori materiale) sau cu ajutorul formularelor specifice folosite în acest scop.
		se întocmește pe baza totalurilor preluate din Cartea mare (șah), respectiv din fișele deschise distinct pentru fiecare cont sintetic; pentru verificarea înregistrărilor în contabilitatea analitică se pot întocmi balanțe de verificare analitice;
	Balanța de verificare	
Forma combinată „maestru-șah cu jurnale”	formularele menționate la forma de înregistrare „maestru-șah”;	
	jurnale auxiliare specifice formei de înregistrare „pe jurnale”;	

3.4. Clasificarea documentelor financiar-contabile

Acestea pot fi clasificate în raport de o serie de criterii, adică după:

- a) funcția pe care o îndeplinesc;
- b) locul de întocmire și de circulație;
- c) aria de utilizare;
- d) în raport de regimul de tipărire și folosire a formularelor utilizate la întocmirea documentelor justificative;
- e) numărul operațiilor economice pe care le consemnează;
- f) locul și momentul întocmirii lor;
- g) după forma de prezentare;
- h) după natura operațiunilor în cadrul cărora se utilizează;
- i) în raport de perioada de păstrare în entitate.

Tipurile de documente clasificate conform criteriilor de mai sus sunt sistematizate în Tabelul nr. 3.7.

Tabelul nr. 3.7. Clasificarea documentelor financiar-contabile

Criteriu	Tip document	Caracterizare
Funcția pe care o îndeplinesc ⁶⁸	<i>Documente de dispoziție</i>	transmit un ordin de executare a unei operațiuni economice (dispoziția de plată sau de încasare, ordinul de plată, comanda etc.); deoarece acestea nu atestă executarea efectivă a operațiunii economice, nu pot fi considerate bază pentru înregistrarea în contabilitate;
	<i>Documente de execuție</i>	confirmă executarea unei dispoziții și, implicit, a unei operațiuni economice; din acest motiv acestea constituie temei legal pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor economice (bonul de consum, chitanța, factura, procesul-verbal de recepție etc.);
	<i>Documente mixte sau combinate</i>	conțin atât o dispoziție, cât și dovada realizării operațiunii respective (bonul de consum care conține în prima parte elemente de dispoziție referitoare la solicitarea eliberării din depozit a unei cantități de materii prime, iar în partea a doua, elemente de execuție rezultate din cantități efectiv eliberate de către gestionar);
Locul de întocmire și de circulație ⁶⁹	<i>Documente interne</i>	se întocmesc în cadrul entității, cu referire la operațiuni curente, unele dintre acestea circulând numai în interiorul unității (bon de consum), în timp ce altele ies în exteriorul firmei (facturile întocmite de entitate pentru vânzările de bunuri și servicii, cecurile etc.);
	<i>Documente externe</i>	se întocmesc de către terți (de regulă persoane juridice din afara firmei), dar se referă la operațiunile economico-financiare desfășurate de către entitate cu aceștia (facturile primite de la furnizorii de bunuri și servicii, extrasele de cont primite de la bancă, cecurile de la terți etc.);
Aria de utilizare ⁷⁰	<i>Documente generale sau comune</i>	utilizate în toate ramurile de activitate (bonul de consum, în cazul consumurilor de stocuri; chitanțe pentru sumele încasate; statul de plată al salariilor pentru acordarea sumelor cuvenite personalului angajat etc.);
	<i>Documente specifice</i>	folosite doar în anumite sectoare de activitate (nota de predare pentru produsele obținute în unitățile care desfășoară activitate de producție etc.);
În raport de regimul de tipărire și folosire a formularelor utilizate la întocmirea documentelor justificative	<i>Documente cu regim special</i>	pentru asemenea documente există reglementări exprese de tipărire, completare, circulație și păstrare (chitanțele, facturile, avizele de însoțire a mărfurilor, cecurile de numerar, efectele de comerț, foile de parcurs, borderourile de achiziție etc.);
	<i>Documente fără regim special</i>	se utilizează cu respectarea normelor generale de întocmire, circulație și păstrare; formularele comune pe economie privind activitatea financiară și contabilă, care nu au regim special de înscriere și numerotare, pot fi adaptate în funcție de specificul și necesitățile

⁶⁸ Horomnea, E., Budugan, D., Tabără, N., Georgescu, I., Bețlanu, L., *op. cit.*, pp. 264-266.

⁶⁹ *** *Ibidem*.

⁷⁰ *** *Ibidem*.

3. DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

Criteriu	Tip document	Caracterizare
		entității, cu condiția respectării conținutului minimal de informații și a normelor de întocmire și utilizare; acestea pot fi pretipărite sau editate cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor iar numărul de exemplare al formularelor care nu au regim special de înscriere și numerotare poate fi diferit de cel prevăzut în reglementările legale, în condițiile în care procedurile proprii privind organizarea și conducerea contabilității impun acest lucru;
Numărul operațiilor economice pe care le consemnează ⁷¹	<i>Documente singulare</i>	conțin date referitoare la o singură operațiune economică (chitanță, bon de consum, factură);
	<i>Documente cumulative sau centralizatoare</i>	conțin date referitoare la mai multe operațiuni de același fel (centralizatorul bonurilor de consum, centralizatorul statelor de plată a salariilor, borderoul facturilor, centralizatorul intrărilor sau ieșirilor de produse finite etc.);
Locul și momentul întocmirii lor	<i>Documente primare</i>	se întocmesc de regulă, la locul și momentul producerii operațiunii economice (factură, chitanță, bon de consum etc.);
	<i>Documente secundare</i>	se întocmesc ulterior sau concomitent cu documentele primare, servind drept bază în operațiuni de centralizare, verificare etc. (documente cumulative, centralizatoare etc.);
Forma de prezentare	<i>Tipizate</i>	se întocmesc pe formulare tip, strict determinate, a căror folosire este obligatorie; din această categorie fac parte documentele generale sau comune care se folosesc de către toate entitățile (procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe, nota de recepție și constatare de diferențe/NIR, bonul de consum, chitanța, factura, statul de salarii, extrasul de cont, jurnalul pentru vânzări, jurnalul pentru cumpărări și altele);
	<i>Netipizate</i>	se întocmesc pe formulare specifice unor ramuri economice sau domenii de activitate ori se improvizează în funcție de necesități;
După natura operațiunilor în cadrul cărora se utilizează	<i>Documente aferente stocurilor</i> ⁷²	(factura, avizul de însoțire a mărfii, nota de recepție și constatare de diferențe, bonul de consum, bonul de consum colectiv, fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință, borderoul de achiziție, bon de predare, transfer, restituire, dispoziție de livrare, lista zilnică de alimente, lista de inventariere etc.);
	<i>Documente aferente decontărilor cu terții</i> ⁷³	(factura, avizul de însoțire a mărfii, statul de salarii, lista de avans chenzinal, ordinul de deplasare/delegație intern ori extern, decontul de cheltuieli pentru deplasări interne sau externe, decizia de imputare, angajamentul de plată, decontul pentru operațiuni în participație, nota de contabilitate, fișa de cont pentru operațiuni diverse, ordinul de plată, biletul la ordin, cecul, bonul cu valoare fixă, chitanța pentru operațiuni în lei și în valută, dispoziția de plată/încasare către casierie etc.);
	<i>Documente aferente trezoreriei</i> ⁷⁴	(chitanța pentru operațiuni în lei și în valută, dispoziția de plată/încasare către casierie, registrul de casă în lei și în valută, ordinul de plată, biletul la ordin, cecul, bonul cu valoare fixă, monetarul, extrasul de cont, procesul verbal de plăți și altele);
	<i>Documente aferente imobilizărilor</i> ⁷⁵	(registrul numerelor de inventar, fișa mijlocului fix, bon de mișcare a mijloacelor fixe, proces-verbal de recepție, proces-verbal de recepție provizorie, proces-verbal de punere în funcțiune, proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale) etc.
În raport de perioada de păstrare în arhiva entității	5 ani	cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite (notă de recepție și constatare de diferențe, bon de predare, transfer, restituire, bon de consum, bon de consum colectiv, lista zilnică de alimente, dispoziția de livrare, fișa de magazie, listă de inventariere, chitanța pentru operațiuni în lei/valută,

⁷¹ *** Ibidem.

⁷² Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediția a II-a, revizuită și adăugită, Editura TIPO MOLDOVA, Iași, 2018, p. 61.

⁷³ Toma, C., *op. cit.*, p. 131.

⁷⁴ Toma, C., *op. cit.*, p. 250.

⁷⁵ Toma, C., *op. cit.*, p. 312.

3. DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

Criteriu	Tip document	Caracterizare
		dispoziție de plată/încasare către casierie, borderou de achiziție, ordin de deplasare, decont de cheltuieli, fișa de cont pentru operațiuni diverse, decizie de imputare etc.);
	10 ani	cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite (registrele și celelalte documente financiar-contabile, cu excepția celor care se păstrează o perioadă de 5 ani sau a celor care atestă proveniența unor bunuri cu durata de viață mai mare de 5 ani);
	50 ani	cazul statelor de salarii/statelor de plată.

3.5. Modele de documente financiar-contabile

În Anexe sunt prezentate principalele modele de documente financiar-contabile, completarea și utilizarea acestora:

1. Registrele de contabilitate (Anexa 1):

- a) Registrul-jurnal;
- b) Registrul-inventar;
- c) Cartea mare;
- d) Cartea mare (șah).

2. Documente utilizate în evidența mijloacelor fixe (Anexa 2):

- a) registrul numerelor de inventar;
- b) fișa mijlocului fix;
- c) bon de mișcare a mijloacelor fixe;
- d) proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale;
- e) proces-verbal de recepție;
- f) proces-verbal de recepție provizorie;
- g) încheiere de luare în primire;
- h) proces-verbal de punere în funcțiune.

3. Documente specifice bunurilor de natura stocurilor (Anexa 3):

- a) notă de recepție și constatare de diferențe;
- b) bon de predare, transfer, restituire;
- c) bon de consum;
- d) bon de consum (colectiv);
- e) listă zilnică de alimente;
- f) dispoziție de livrare;
- g) aviz de însoțire a mărfii;
- h) fișă de magazie;
- i) fișă de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință;
- j) listă de inventariere.

4. Documente utilizate în evidența mijloacelor bănești și a decontărilor dintre entitate și terți (Anexa 4):

- a) chitanța;
- b) chitanță pentru operațiuni în valută;
- c) dispoziție de plată/încasare către casierie;
- d) registru de casă;
- e) registru de casă în valută;
- f) borderou de achiziție;
- g) decont pentru operațiuni în participație.

5. *Documente utilizate în evidența salariilor și a altor drepturi de personal (Anexa 5):*

- a) statul de salarii;
- b) ordin de deplasare (delegație);
- c) ordin de deplasare (delegație) în străinătate (transporturi internaționale);
- d) decont de cheltuieli (pentru deplasări externe);
- e) decont de cheltuieli valutare (transporturi internaționale).

6. *Documente financiar-contabile pentru contabilitatea generală (Anexa 6):*

- a) nota de debitare-creditare;
- b) nota de contabilitate;
- c) fișa de cont pentru operațiuni diverse;
- d) balanța de verificare cu patru, cinci și șase egalități.

7. *Documente financiar-contabile specifice altor activități (Anexa 7):*

- a) situația activelor gajate sau ipotecate;
- b) situația bunurilor sechestrate;
- c) decizie de imputare;
- d) angajament de plată.

3.6. Întrebări și teste-grilă

3.6.1. Întrebări

1. Care este definiția documentului economic?
2. Ce se înțelege prin documentare?
3. Care este definiția documentului justificativ?
4. Ce categorii de entități au obligația consemnării operațiunilor economico-financiare, în momentul efectuării acestora, în documente justificative care să stea la baza înregistrărilor în contabilitate?
5. Cum se realizează arhivarea documentelor financiar-contabile în format hârtie?
6. Ce se înțelege prin stornarea unui document justificativ?
7. Care sunt funcțiile documentelor justificative?
8. Care sunt registrele contabile obligatorii utilizate de către entitățile ce țin contabilitate în partidă dublă?
9. Ce criterii sunt utilizate în clasificarea documentelor financiar-contabile?
10. Ce presupune ținerea contabilității în partidă simplă de către entitățile economice?

3.6.2. Teste-grilă

1. *În legătură cu documentarea, sunt adevărate următoarele afirmații:*
 - a) semnifică procesul de consemnare și culegere a datelor referitoare la desfășurarea unei operațiuni economice, la momentul și locul producerii acesteia;
 - b) reprezintă unul dintre procedeele comune metodei contabilității, alături de evaluare și inventariere;
 - c) are în vedere consemnarea și culegerea datelor referitoare la desfășurarea unei operațiuni economice, indiferent de momentul și locul producerii acesteia.
2. *Din categoria elementele principale pe care trebuie să le conțină un document justificativ, se pot menționa:*
 - a) denumirea documentului;
 - b) denumirea sau numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice sau adresa persoanei fizice care întocmește documentul;
 - c) numărul documentului și data întocmirii acestuia;
 - d) menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

3. DOCUMENTAREA, PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

- e) conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;
- f) datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, indiferent de tipul sau natura documentului.

3. *În legătură cu înscrierea datelor în documentele justificative, sunt adevărate informațiile:*

- a) aceasta se face cu cerneală, cu pix cu pastă sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, după caz;
- b) nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, și nici lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea;
- c) nu se admit file lipsă în cadrul documentelor.

4. *În ceea ce privește regimul intern de numerotare a documentelor financiar-contabile, entitățile cu sau fără scop patrimonial vor proceda astfel:*

- a) persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității vor desemna, prin decizie internă scrisă, o persoană sau mai multe, după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor aferente;
- b) fiecare document va avea un număr de ordine sau o serie, după caz, număr sau serie ce trebuie să fie secvențial(ă), stabilit(ă) de entitate; alocarea numerelor nu va ține cont de structura organizatorică a entității, adică de organizarea acesteia pe gestiuni, puncte de lucru, sucursale etc.;
- c) entitățile nu pot emite proceduri proprii de stabilire și/sau alocare de numere ori serii, după caz, prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul sau seria de la care se emite primul document.

5. *Funcția documentelor justificative prin care se asigură integritatea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se caracterizează prin aceea că:*

- a) fundamentează înregistrarea în contabilitate a oricărei operațiuni economice;
- b) are rol în urmărirea disciplinei financiare, a utilizării rezervelor de care entitatea dispune, a creșterii eficienței, rentabilității etc.;
- c) documentele justificative generează, pe de o parte, răspunderea celor implicați în completarea, aprobarea, înregistrarea acestora în contabilitate, iar pe de altă parte, dau naștere la drepturi și obligații ale entității care vor avea ca efect modificarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii la care respectivele documente fac referire.

Răspunsuri: 1: a, b; 2: a, b, c, d, e; 3: a, b, c; 4: a; 5: c.

Capitolul 4

ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Contabilitatea societăților cu personalitate juridică din țara noastră care nu sunt cotate pe piața reglementată este organizată în acord cu prevederile OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Aceste reglementări conțin prevederi referitoare la formatul și conținutul situațiilor financiare anuale, principiile contabile și regulile de recunoaștere, evaluare, scoatere din evidență și prezentare a elementelor în situațiile financiare individuale, regulile de întocmire, aprobare, auditare/verificare și publicare a situațiilor financiare anuale, Planul de conturi general, precum și conținutul și funcțiunea conturilor contabile. În acest capitol ne propunem să realizăm o succintă prezentare a funcțiunii conturilor în acord cu aceste reglementări.

Din punct de vedere operațional, întreprinderea desfășoară un ansamblu de activități și procese. În general, un proces este un ansamblu de activități care se derulează succesiv sau simultan pentru a conduce la un rezultat util pentru client. Noțiunea de activitate permite descrierea și înțelegerea legăturilor dintre operațiunile concrete, deciziile și informațiile contabile corespunzătoare. Noțiunea de proces permite descrierea modului în care se organizează activitățile.

Din punct de vedere financiar, activitățile și, implicit, ansamblul de operații ce au loc într-o perioadă de gestiune în cadrul unei entități se grupează în trei subansamble sau cicluri, legate de trezorerie (vezi figura nr. 4.1), și anume:

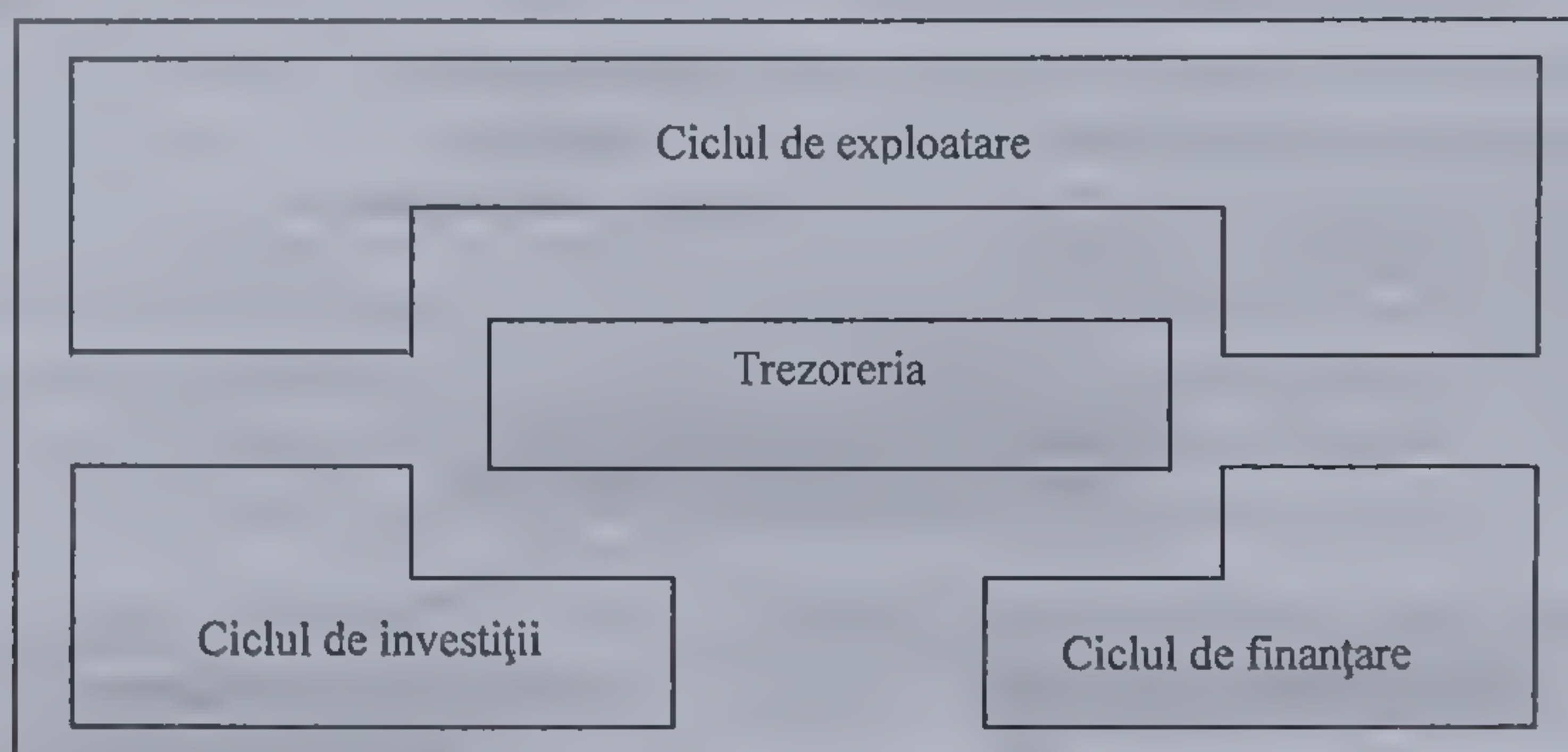


Figura nr. 4.1. Ciclurile unei întreprinderi

(Sursa: Bonnebouche, J., Grenier, C., Mazat, J.N., *Système d'information comptable. Traitement des opérations commerciales*, Les Édition Foucher, Paris, 2001, p. 30)

Ciclul de exploatare – include operațiile legate de activitatea ciclică de producere a bunurilor și/sau de comercializare a acestora.

Normele contabile actuale definesc ciclul de exploatare ca reprezentând perioada de timp dintre achiziționarea activelor care sunt destinate procesării și finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar⁷⁶.

Pentru o *întreprindere producătoare de bunuri*, ciclul de exploatare cuprinde următoarele activități:

- asigurarea factorilor (materii prime, forță de muncă, utilități etc.) care contribuie la realizarea procesului de producție;
- angajarea factorilor în obținerea de produse finite sau semifabricate;
- vânzarea producției obținute pentru procurarea de noi mijloace necesare în ciclul următor.

Pentru o *întreprindere de comercializare*, ciclul de exploatare presupune următoarele activități:

- cumpărarea de mărfuri;

⁷⁶ *** OMFP nr. 1802 /2014, pct. 268 (3).

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

- asigurarea celorlalți factori (utilități, forță de muncă etc.) necesari procesului de comercializare;
- vânzarea mărfurilor.

Indiferent de obiectul de activitate, pentru derularea în bune condiții a ciclului de exploatare, o entitate realizează, în principiu, următoarele tipuri de operațiuni: operațiuni de achiziții, operațiuni privind consumurile de stocuri, operațiuni privind obținerea producției (numai în cazul unităților *producătoare de bunuri*), operațiuni de vânzări, operațiuni privind decontările cu personalul, asigurările și protecția socială și cele privind decontările cu bugetul statului, operațiuni privind trezoreria.

Ciclul de investiții cuprinde activitățile ce vizează asigurarea infrastructurii necesare realizării ciclului de exploatare, adică achiziții de echipamente, programe informatice, licențe etc., în general, bunuri sau drepturi cu durată de utilizare mare (imobilizări). Aceste bunuri sau drepturi se amortizează, iar amortizarea inclusă în costuri constituie sursă de finanțare pentru noi immobilizări.

Ciclul de finanțare corespunde ansamblului operațiilor de acoperire cu resurse financiare a activității întreprinderii, precum și operațiilor de repartizare a rezultatului.

4.1. Contabilitatea operațiunilor privind achizițiile de stocuri, lucrări și servicii

Operațiunile de achiziții se referă la activitățile ce au ca finalitate furnizarea către întreprindere a bunurilor și serviciilor de care aceasta are nevoie pentru desfășurarea activității.

În practică, operațiunile de achiziții acoperă ansamblul aprovizionărilor care, din punct de vedere contabil (vezi figura nr. 4.2), se referă la:

- achiziții de bunuri consumabile (active circulante materiale);
- achiziții de bunuri sau valori durabile (active immobilizate);
- achiziții de titluri considerate investiții financiare pe termen scurt;
- achiziții de lucrări și servicii.

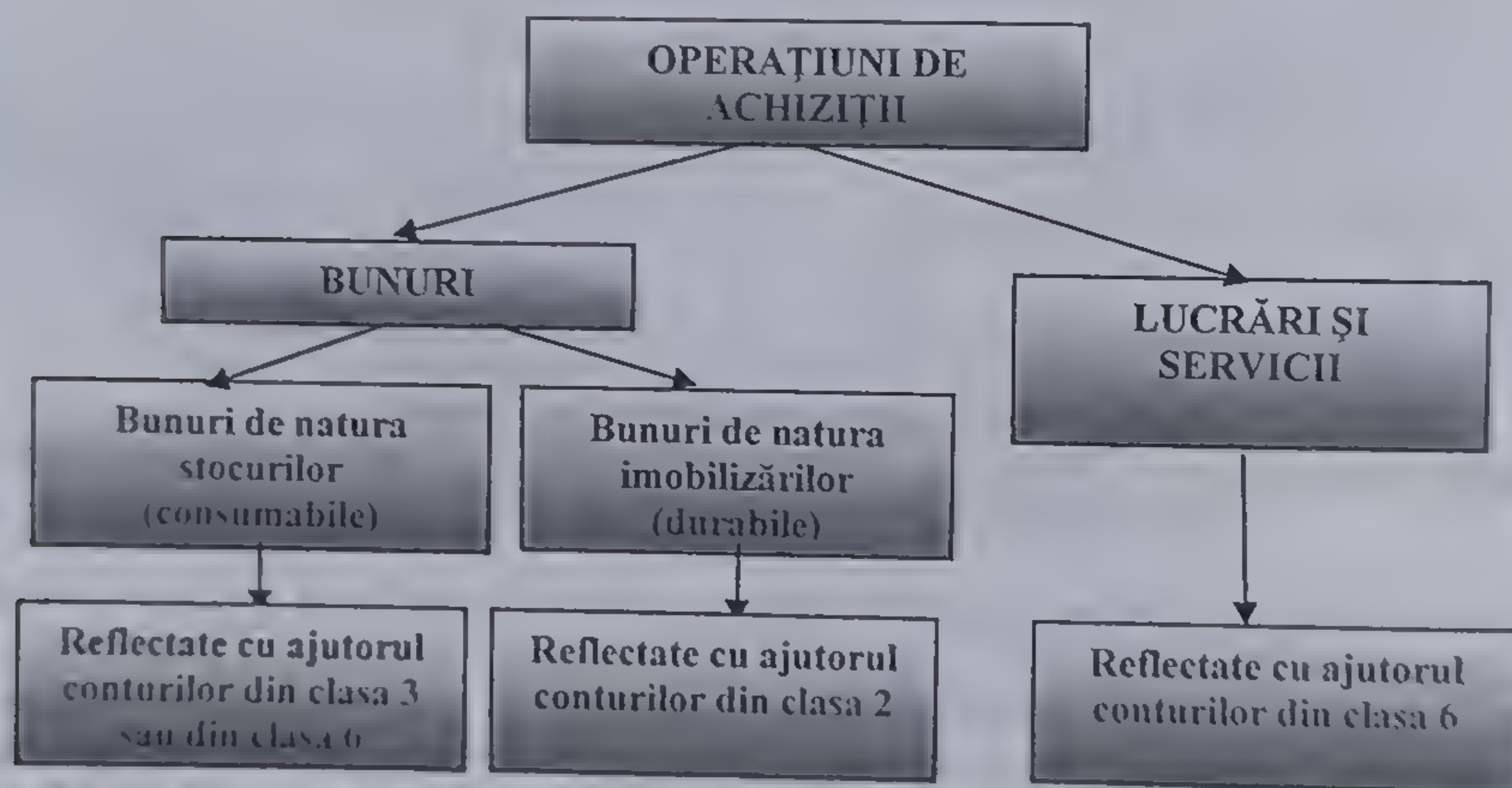


Figura nr. 4.2. Gruparea operațiunilor de achiziții după modul de reflectare în contabilitate

În timp ce operațiunile care vizează achizițiile de bunuri sau valori durabile (imobilizări) țin de ciclul de investiții, cele care vizează achizițiile de bunuri consumabile, lucrări și servicii se încadrează în ciclul de exploatare. Acestea din urmă dețin o pondere semnificativă în totalul achizițiilor. În continuare ne vom ocupa numai de achizițiile ce țin de ciclul de exploatare. Dintre documentele justificative care intervin în operațiunile de achiziții reținem ca fiind mai importante următoarele:

➤ *factura* este documentul pe baza căruia se înregistrează datoria față de furnizor pentru bunurile sau serviciile cumpărate, inclusiv TVA deductibilă;

➤ *notă de recepție și constatare de diferențe* în care sunt consemnate cantitățile constatate cu ocazia recepției bunurilor și valoarea bunurilor calculată pe baza costurilor de achiziție unitare. În

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

situația în care, cu ocazia recepției, se constată diferențe în plus sau în minus față de datele înscrise în factură, înregistrarea în contabilitate a operației de recepție se face la nivelul sumelor din documentul de recepție, diferențele fiind regularizate ulterior prin emiterea unei noi facturi de către furnizor;

➤ *borderoul de achiziții* este documentul care se întocmește în situația în care se achiziționează bunuri de la persoane fizice;

➤ *chitanța* este documentul care justifică achiziții de bunuri sau servicii cu plata imediată în numerar;

➤ *contractul* se încheie, de regulă, între un furnizor și un beneficiar de bunuri sau de servicii.

De regulă, la sfârșitul lunii sau trimestrului, se face centralizarea tuturor operațiunilor de achiziții de bunuri, lucrări sau servicii în *jurnalul pentru cumpărări* (pentru unitățile care aplică metoda de tehnică contabilă „pe jurnale”), care servește, în special societăților comerciale plătitoare de TVA, ca document pe baza căruia se stabilește valoarea TVA deductibilă aferentă tuturor achizițiilor din luna respectivă. Valoarea aferentă TVA deductibilă va fi înscrisă, la sfârșitul lunii sau al trimestrului, în decontul de TVA.

Operațiunile privind achizițiile de bunuri de natura stocurilor, lucrărilor și serviciilor se împart, din punct de vedere al modului de contabilizare, în⁷⁷:

➤ *operațiuni de achiziții de bunuri stocate*;

➤ *operațiuni de achiziții de bunuri nestocate, lucrări și servicii*.

Prima categorie de operațiuni se referă, de regulă, la bunuri de natura stocurilor pe care unitatea, înainte de a le utiliza sau valorifica, le depozitează. În categoria bunurilor stocate includem: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, activele biologice de natura stocurilor (cum ar fi: animalele destinate producției de carne, animalele destinate vânzării, peștii din fermele piscicole, culturile de porumb, de grâu, copacii crescuți pentru cherestea etc.), mărfurile și ambalajele. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor privind achiziția acestor bunuri implică intervenția conturilor de stocuri din clasa 3 „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție” a Planului de conturi general.

Cea de-a doua categorie de operațiuni se referă la achizițiile de bunuri care sunt direct consumate, fără a mai fi în prealabil depozitate (combustibili, rechizite de birou etc.), achizițiile de bunuri nestocabile (electricitate, apă, gaz etc.), precum și la achizițiile de lucrări și servicii. Înregistrarea în contabilitate a acestor operațiuni implică intervenția conturilor de cheltuieli ale perioadei din clasa 6 „Conturi de cheltuieli” a Planului de conturi general.

Dintre conturile din clasa 3 „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție” care pot interveni în operațiunile de achiziții reținem:

✓ 301 „Materii prime”

✓ 302 „Materiale consumabile”, cont sintetic de gradul I care se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:

- 3021 „Materiale auxiliare”
- 3022 „Combustibili”
- 3023 „Materiale pentru ambalat”
- 3024 „Piese de schimb”
- 3025 „Semințe și materiale de plantat”
- 3026 „Furaje”
- 3028 „Alte materiale consumabile”

✓ 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”

✓ 321 „Materii prime în curs de aprovizionare”

✓ 322 „Materiale consumabile în curs de aprovizionare”

✓ 323 „Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare”

✓ 326 „Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare”

✓ 327 „Mărfuri în curs de aprovizionare”

✓ 328 „Ambalaje în curs de aprovizionare”

⁷⁷ Bonnebouche, J., Grenier, C., Mazat, J.N., *Système d'information comptable. Traitement des opérations commerciales*, Les Éditions Pouchet, Paris, 2001, p. 171.

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

- ✓ 361 „Active biologice de natura stocurilor”
- ✓ 371 „Mărfuri”
- ✓ 381 „Ambalaje”

Pentru înregistrarea operațiunilor privind achizițiile de bunuri nestocate, lucrări și servicii intervin, după caz, conturile din grupa 60 „Cheltuieli privind stocurile”, 61 „Cheltuieli cu serviciile executate de terți” și 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”.

Cumpărările de bunuri și servicii conduc la stabilirea unor raporturi economico-juridice cu furnizorii. Aceștia livrează entității economice bunuri, îi execută anumite lucrări sau prestează servicii contra plată în baza unei înțelegeri prealabile. Dacă plata aprovizionărilor se face pe loc, entitatea cumpărătoare nu înregistrează obligații față de furnizori. În majoritatea situațiilor, însă, relațiile economice se realizează pe credit, adică plata c-valorii bunurilor sau serviciilor se face ulterior. Prin urmare, din momentul aprovizionării și până la plata efectivă, unitatea cumpărătoare înregistrează obligații față de furnizori⁷⁸.

Dacă achizițiile de bunuri, lucrări sau servicii se fac pe credit, intervin, pentru a reflecta angajamentele de plată, conturi de datorii din clasa 4 „Conturi de terți”, și anume:

✓ **contul 401 „Furnizori”**, care reflectă *creditul comercial* primit pentru cumpărări de bunuri, lucrări și servicii destinate *activității curente de exploatare*, ca urmare a decalajului în timp dintre momentul primirii bunurilor, lucrărilor și serviciilor și momentul plății acestora;

✓ **contul 408 „Furnizori-facturi nesosite”**, care reflectă obligația ce decurge din recepționarea unor bunuri, fără ca documentul aferent acestora (factura) să fi sosit.

Obligațiile entității economice față de furnizori se ridică la nivelul costului de achiziție al bunurilor, respectiv tariful serviciilor primite, la care se adaugă cota de TVA aferentă (numai pentru operațiunile supuse impozitării).

Operațiunile privind achizițiile de bunuri, lucrări și servicii se înregistrează în contabilitate prin unul dintre următoarele articole contabile:

a) în situația în care achiziția se face pe bază de factură:

%	=	401 „Furnizori”		Valoarea nominală a datoriei
3XX			Cost de achiziție	
Conturi de stocuri				
6XX			Costul de achiziție al materialelor nestocate sau valoarea lucrărilor sau serviciilor	
Conturi de cheltuieli			TVA aferentă	
4426 „TVA deductibilă”				

b) în situația în care achiziția se face pe baza avizului de însoțire:

%	=	408 „Furnizori – facturi nesosite”		Valoarea nominală a datoriei
3XX			Cost de achiziție	
Conturi de stocuri				
4428 „TVA neexigibilă”			TVA aferentă	

c) în situația în care sunt justificate avansuri de trezorerie prin achiziții de stocuri sau servicii executate de terți:

%	=	542 „Avansuri de trezorerie”		Prețul de cumpărare inclusiv TVA al bunurilor și serviciilor achiziționate
3XX			Cost de achiziție	
Conturi de stocuri			Costul de achiziție al materialelor nestocate sau valoarea lucrărilor sau serviciilor	
6XX			TVA aferentă	
Conturi de cheltuieli				
4426 „TVA deductibilă”				

⁷⁸ Toma, C., *Contabilitate financiară*, Editura Tipo Moldova, Iași, ediția a II-a, revizuită și adăugită, 2016, p. 144.

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

d) în situația în care se achită în numerar cheltuieli cu servicii executate de terți:

% 6XX Conturi de cheltuieli	= 5311 „Casa în lei”	Costul de achiziție al materialelor nestocate sau valoarea lucrărilor sau serviciilor TVA aferentă	Prețul de cumpărare inclusiv TVA al bunurilor și serviciilor cumpărate
4426 „TVA deductibilă”			

Articolele contabile au fost obținute în urma efectuării analizei contabile a operațiunilor de achiziții, după cum este redată în următorul tabel:

Conturile	Natura conturilor	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
3XX Conturi de bunuri de natura stocurilor	Conturi de activ	Sporire (ca urmare a intrării bunurilor în unitate)	Debit
6XX Conturi de cheltuieli	Conturi de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire (creșterea datoriei de a achita valoarea bunurilor sau serviciilor achiziționate)	Credit
408 „Furnizori-facturi nesosite”	Cont de pasiv	Sporire (creșterea datoriei de a achita valoarea bunurilor recepționate pentru care nu s-a primit factura)	Credit
542 „Avansuri de trezorerie”	Cont de activ	Reducere (justificarea sumelor primite de titularul de avans)	Credit
5311 „Casa în lei”	Cont de activ	Reducere (se achită sume în numerar)	Credit

Comentarii

1. Plata anticipată a unor sume către furnizori dă naștere la o creanță a unității care a avansat sumele, creanță ce se va stinge în momentul livrării bunurilor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor ce fac obiectul contractului. În această situație intervine contul 409 „Furnizori-debitori”, care se dezvoltă pe patru conturi sintetice de gradul II, dintre care reținem următoarele:

- 4091 „Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”
- 4092 „Furnizori-debitori pentru prestări de servicii”

În această situație, clientul devine creditor pentru furnizor și furnizorul devine debitor pentru client pe perioada cuprinsă între momentul acordării avansului și momentul livrării bunurilor pentru care s-a acordat avansul. Acest cont intervine și pentru evidența ambalajelor care circulă în regim de restituire.

2. În relațiile cu clienții, furnizorii pot acorda reduceri comerciale și financiare.

Reducerile comerciale sunt de trei feluri:

- ✓ **rabaturi** (se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare);
- ✓ **remize** (se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are statut preferențial);
- ✓ **risturne** (sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate).

Dacă stocurile pentru care s-au primit reduceri comerciale (rabat și remiză) mai sunt în gestiune, atunci aceste reduceri corectează costul stocurilor la care se referă. Dacă stocurile nu mai sunt în gestiune, atunci reducerile comerciale primite ulterior se evidențiază în contabilitate cu ajutorul contului 609 „Reduceri comerciale primite”⁷⁹.

Pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate, există posibilitatea ca furnizorul să acorde o *reducere cu caracter financiar* sub forma *scontului de decontare*, care va reprezenta pentru cumpărător un venit.

⁷⁹ *** OMFP nr. 1802/2014, pct. 268 (3).

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

3. Contabilitatea stocurilor și producției în curs de execuție, în general, și a celor achiziționate, în particular, se poate organiza fie după metoda inventarului permanent, fie după metoda inventarului intermitent. Atunci când se utilizează *inventarul permanent*, fiecare intrare și ieșire de bunuri se înregistrează valoric în conturile de stocuri specifice. Această înregistrare se face la nivelul contului sintetic, cantitățile evaluându-se la costul de achiziție și, mai rar, la prețul pieței. Utilizarea acestei metode permite cunoașterea în permanență a cantităților și valorilor existente în stoc.

Metoda *inventarului intermitent* constă în inventarierea, la sfârșitul perioadei de gestiune, a stocurilor constatate faptic care sunt evaluate printr-un calcul extracontabil. În acest caz, ieșirile se determină cu ajutorul relației:

$$E = V_{si} + I - V_{sf},$$

unde:

- E – valoarea ieșirilor;
- V_{si} – valoarea stocului inițial;
- I – valoarea intrărilor;
- V_{sf} – valoarea stocului final.

Concepția de bază a metodei *inventarului intermitent* este cea potrivit căreia bunurile materiale nu sunt aprovizionate în scopul stocării, ci al consumului, astfel încât, în momentul aprovizionării lor, bunurile intrate în entitate nu se reflectă în conturile de stocuri, ci direct în conturile specifice de cheltuieli din clasa 6 „Conturi de cheltuieli”. Stocurile apar evidențiate în contabilitate doar la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune, când se stabilesc pe baza inventarierii și a datelor din contabilitatea de gestiune.

Entitățile care utilizează metoda inventarului intermitent efectuează inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligații fiscale. Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii⁸⁰.

4. Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 „Stocuri în curs de aprovizionare” din Planul de conturi general). Înregistrarea în contabilitate a intrării stocurilor se efectuează la data transferului riscurilor și beneficiilor.

Aplicații privind contabilitatea achizițiilor de stocuri, lucrări sau servicii

Aplicația nr. 1

O entitate economică, producătoare de bunuri, care utilizează metoda *inventarului permanent*, înregistrează în cursul lunii noiembrie următoarele operațiuni privind achizițiile de materii prime și materiale:

1. Se cumpără materii prime la un cost de achiziție de 50.000 lei consemnat în factură, TVA 19%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
301 „Materii prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	1			
	=	401 „Furnizori”	-	59.500
301 „Materii prime”			50.000	
4426 „TVA deductibilă”			9.500	
Se înregistrează achiziția de materii prime conform facturii, TVA 19%.				

⁸⁰ *** OMFP nr. 1802/2014, pct. 291 (2).

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

2a. Se cumpără materii prime la un cost de achiziție de 20.000 lei, TVA 19%, recepția efectuându-se pe baza avizului de însoțire.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
301 „Materii prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
4428 „TVA neexigibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
408 „Furnizori - facturi nesosite”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	2a			
	=	408 „Furnizori - facturi nesosite”	-	23.800
301 „Materii prime”			20.000	
4428 „TVA neexigibilă”			3.800	
Se înregistrează recepționarea de materii prime pe baza avizului de însoțire.				

Remarcă: Făcând comparație cu operațiunea nr. 1 (unde s-au cumpărat materii prime pe bază de factură), la achiziția pe baza avizului de însoțire a mărfii se utilizează conturile 408 „Furnizori - facturi nesosite” pentru consemnarea datoriei față de furnizor (în loc de 401 „Furnizori”) și 4428 „TVA neexigibilă” pentru consemnarea taxei pe valoarea adăugată (în loc de 4426 „TVA deductibilă”).

2b. Factura se primește după trei zile și are aceeași valoare cu cea înregistrată la recepție.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit
408 „Furnizori - facturi nesosite”	Cont de pasiv	Reducere	Debit
4428 „TVA neexigibilă”	Cont de activ	Reducere	Credit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit

408 „Furnizori-facturi nesosite”	2b			
=		401 „Furnizori”	23.800	23.800
Se înregistrează primirea facturii de la furnizorul care a efectuat vânzarea materiilor prime pe baza avizului de însoțire.				
4426 „TVA deductibilă”	2c			
=		4428 „TVA neexigibilă”	3.800	3.800
Se transformă TVA neexigibilă în TVA deductibilă la primirea facturii.				

3. Pe seama unui avans de trezorerie, se achiziționează piese de schimb la un cost de achiziție de 3.500 lei, TVA 19%, conform facturii.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
3024 „Piese de schimb”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
542 „Avansuri de trezorerie”	Cont de activ	Reducere	Credit

%	3			
	=	542 „Avansuri de trezorerie”	-	4.165
3024 „Piese de schimb”			3.500	
4426 „TVA deductibilă”			665	
Se înregistrează achiziția de piese de schimb din avansuri de trezorerie, conform facturii.				

4. Se achiziționează pe bază de factură materiale de natura obiectelor de inventar la un cost de achiziție de 7.000 lei, TVA 19%, cheltuielile cu ambalarea fiind de 100 lei, TVA 19%, iar cheltuielile de transport înscrise pe factură fiind de 200 lei, TVA 19%.

Analiza contabilă a operațiunii:

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	4	401 „Furnizori”	-	8.687
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	=		7.300	
4426 „TVA deductibilă”			1.387	
Se înregistrează achiziția de materiale de natura obiectelor de inventar, având cheltuieli de ambalare și de transport înscrise pe factură, TVA 19%.				

Remarcă: conform OMFP 1802/2014, costul de achiziție include și cheltuielile de transport (pe lângă alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției respective, cu excepția celor care pot fi recuperate de la autoritățile fiscale). Astfel, după cum se poate observa în articolul contabil, materialele de natura obiectelor de inventar sunt reflectate în contabilitate la costul de achiziție de 7.300 lei (prețul de cumpărare de pe factură de 7.000 lei, la care se adaugă cheltuielile cu ambalarea de 100 lei și cele cu transportul de 200 lei).

5. Se cumpără pe bază de factură de la același furnizor materiale auxiliare la un cost de achiziție de 2.000 lei, TVA 19%, combustibili la un cost de achiziție de 800 lei, TVA 19%, precum și materiale pentru ambalat la un cost de achiziție de 1.500 lei, TVA 19%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
3021 „Materiale auxiliare”	Cont de activ	Sporire	Debit
3022 „Combustibili”	Cont de activ	Sporire	Debit
3023 „Materiale pentru ambalat”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	5	401 „Furnizori”	-	5.117
3021 „Materiale auxiliare”	=		2.000	
3022 „Combustibili”			800	
3023 „Materiale pentru ambalat”			1.500	
4426 „TVA deductibilă”			817	
Se înregistrează achiziția de materiale auxiliare, combustibili și materiale pentru ambalat pe bază de factură, TVA 19%.				

Aplicația nr. 2

O entitate economică, producătoare de bunuri, utilizează metoda inventarului intermitent pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor privind stocurile. Considerăm că la începutul perioadei entitatea deține un stoc de materii prime evaluat (prin inventariere la sfârșitul lunii precedente) la prețul de înregistrare de 40.000 lei. La sfârșitul lunii se inventariază stocul de materii prime și se stabilește că valoarea acestuia (pe baza datelor din contabilitatea internă de gestiune) este de 55.000 lei. De asemenea, în cursul perioadei au loc o serie de operațiuni, enunțate în continuare:

1. Înregistrarea valorii stocului inițial de materii prime:

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
301 „Materii prime”	Cont de activ	Reducere	Credit

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

601 „Cheltuieli cu materiile prime” Se înregistrează trecerea asupra cheltuielilor a valorii stocului inițial de materii prime la începutul perioadei de gestiune.	I =	301 „Materii prime”	40.000	40.000
---	--------	---------------------	--------	--------

2. Se cumpără materii prime la un cost de achiziție de 50.000 lei consemnat în factură, TVA 19%.
Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

% 601 „Cheltuieli cu materiile prime” 4426 „TVA deductibilă” Se înregistrează achiziția de materii prime conform facturii, TVA 19%.	2 =	401 „Furnizori”	- 50.000 9.500	59.500
--	--------	-----------------	----------------------	--------

- 3a. Se cumpără materii prime la un cost de achiziție de 25.000 lei, TVA 19%, recepția efectuându-se pe baza avizului de însoțire.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
4428 „TVA neexigibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
408 „Furnizori-facturi nesosite”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

% 601 „Cheltuieli cu materiile prime” 4428 „TVA deductibilă” Se înregistrează achiziția de materii prime pe baza avizului de însoțire a mărfii, TVA 19%.	3a =	408 „Furnizori-facturi nesosite”	- 25.000 4.750	29.750
---	---------	----------------------------------	----------------------	--------

- 3b. Factura se primește după trei zile și are aceeași valoare cu cea înregistrată la recepție.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit
408 „Furnizori-facturi nesosite”	Cont de pasiv	Reducere	Debit
4428 „TVA neexigibilă”	Cont de activ	Reducere	Credit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit

408 „Furnizori-facturi nesosite” Se înregistrează primirea facturii de la furnizorul de materii prime care le-a vândut pe baza avizului de însoțire.	3b =	401 „Furnizori”	29.750	29.750
4426 „TVA deductibilă” Se transformă TVA neexigibilă în TVA deductibilă la primirea facturii.	3c =	4428 „TVA neexigibilă”	4.750	4.750

4. Pe seama unui avans de trezorerie, se achiziționează materii prime la un cost de achiziție de 3.000 lei, TVA 19%, conform facturii.

Analiza contabilă a operațiunii:

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
542 „Avansuri de trezorerie”	Cont de activ	Reducere	Credit

%	4	542 „Avansuri de trezorerie”	-	3.570
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=		3.000	
4426 „TVA deductibilă”			570	
Se înregistrează achiziția de piese de schimb din avansuri de trezorerie, conform facturii.				

5. Se achiziționează pe bază de factură materii prime la un cost de achiziție de 11.000 lei, TVA 19%, cheltuielile cu ambalarea fiind de 250 lei, TVA 19%, iar cheltuielile de transport înscrise pe factură fiind de 350 lei, TVA 19%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	5	401 „Furnizori”	-	13.804
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=		11.600	
4426 „TVA deductibilă”			2.204	
Se înregistrează achiziția de materii prime pe bază de factură, având cheltuieli de transport și de ambalare înscrise, TVA 19%				

6. La sfârșitul lunii se inventariază stocul de materii prime și se stabilește că valoarea acestuia (pe baza datelor din contabilitatea internă de gestiune) este de 55 000 lei.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Reducere	Credit
301 „Materii prime”	Cont de activ	Sporire	Debit

301 „Materii prime”	6	601 „Cheltuieli cu materiile prime”	55.000	55.000
Se înregistrează, la sfârșitul lunii, stocul de materii prime stabilit prin inventariere.				

În condițiile aplicării metodei inventarului intermitent, valoarea ieșirilor de stocuri se determină după relația: $E = V_{si} + I - V_{sf}$,

unde E = ieșiri; V_{si} = valoarea stocului inițial; I = intrări; V_{sf} = valoarea stocului final.

Astfel, $E = 40.000 \text{ lei} + (50.000 \text{ lei} + 25.000 \text{ lei} + 3.000 \text{ lei} + 11.600 \text{ lei}) - 55.000 \text{ lei} = 74.600 \text{ lei}$.

Aplicația nr. 3

O entitate economică, producătoare de bunuri, înregistrează în cursul unei luni următoarele operațiuni privind achizițiile de bunuri nestocate, lucrări și servicii:

1) Se cumpără materiale nestocate (dosare, bibliorafturi, topuri de hârtie, pixuri, perforatoare și capsatoare) la costul de achiziție de 400 lei, TVA 19%, conform facturii.

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	1			
	=	401 „Furnizori”	-	476
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”			400	
4426 „TVA deductibilă”			76	
Se înregistrează achiziția de materiale nestocate conform facturii, TVA 19%.				

2) Se înregistrează factura primită de la E.ON privind consumul de energie electrică în valoare de 3.100 lei, TVA 19%.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
605 „Cheltuieli privind energia și apă”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	2			
	=	401 „Furnizori”	-	3.689
605 „Cheltuieli privind energia și apă”			3.100	
4426 „TVA deductibilă”			589	
Se înregistrează factura privind consumul de energie electrică, TVA 19%.				

3) Se înregistrează factura primită de la ApaVital privind consumul de apă în valoare de 900 lei, TVA 9%.

Analiza contabilă se face la fel ca la operațiunea anterioară.

%	3			
	=	401 „Furnizori”	-	981
605 „Cheltuieli privind energia și apă”			900	
4426 „TVA deductibilă”			81	
Se înregistrează factura privind consumul de apă, TVA 9%.				

4) Se înregistrează factura în valoare de 600 lei, TVA 19%, primită de la o firmă autorizată pentru întreținerea lunară a utilajelor din dotare.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	4			
	=	401 „Furnizori”	-	714
611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”			600	
4426 „TVA deductibilă”			114	
Se înregistrează factura de servicii de întreținere executate de terți, TVA 19%.				

5) Se înregistrează factura în valoare de 2.300 lei, TVA 19%, primită pentru reparațiile executate de o unitate autorizată la echipamentele tehnologice.

Analiza contabilă a operațiunii:

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	5	401 „Furnizori”	-	2.737
611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”	=		2.300	
4426 „TVA deductibilă”			437	
Se înregistrează factura pentru reparațiile executate de terți, TVA 19%.				

6) Se înregistrează factura primită de la Vodafone pentru serviciile telefonice în valoare de 325 lei, TVA 19%.

Analiza contabilă a operațiunii se prezintă astfel:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	6	401 „Furnizori”	-	386,75
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”	=		325,00	
4426 „TVA deductibilă”			61,75	
Se înregistrează factura privind serviciile telefonice, TVA 19%.				

7) Se înregistrează cheltuielile cu serviciile de curierat achitate pe loc cu numerar din casieria unității în valoare de 238 lei cu TVA 19% inclusă.

Analiza contabilă a operațiunii se prezintă astfel:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
5311 „Casa în lei”	Cont de activ	Reducere	Credit

%	7	5311 „Casa în lei”	-	238
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”	=		200	
4426 „TVA deductibilă”			38	
Se înregistrează factura privind serviciile poștale, TVA 19%.				
Extragere TVA din valoarea facturii cu TVA inclusă: $238 \text{ lei} \times 19/119 = 38 \text{ lei}$.				

8) Se înregistrează factura anuală primită de la un furnizor specializat pentru găzduirea website-ului entității în valoare de 500 lei plus TVA 19%.

Analiza contabilă a operațiunii se prezintă astfel:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

	8			
%	=	401 „Furnizori”	-	595
628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”			500	
4426 „TVA deductibilă”			95	
Se înregistrează factura privind serviciile de găzduire a website-ului, TVA 19%.				

4.2. Contabilitatea operațiunilor privind consumurile de stocuri

În derularea procesului de producție a bunurilor sau prestarea de servicii din cadrul ciclului de exploatare a unei unități sunt consumate bunuri de natura stocurilor, cum ar fi: materii prime și materiale consumabile.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind consumurile de stocuri, ce au la bază ca document justificativ *bonul de consum*, se realizează printr-un articol de tipul:

60X	=	30X	Valoarea de	Valoarea de
Conturi de cheltuieli privind stocurile		Conturi de stocuri de materii prime și materiale	intrare	intrare

La acest articol contabil ajungem făcând analiza contabilă a operațiunii, așa cum rezultă din tabelul următor:

Contul	Natura contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
60X Conturi de cheltuieli privind stocurile	Cont de activ	Sporește (se înregistrează cheltuiala)	Debit
30X Conturi de stocuri de materii prime și materiale	Cont de activ	Se reduce (stocurile ies din gestiune în vederea consumului)	Credit

Evaluarea stocurilor consumate trebuie realizată la nivelul valorii de intrare. Această regulă se poate aplica pentru *bunurile care nu sunt fungibile*, precum și pentru bunurile sau serviciile produse și destinate unor comenzi distincte. *Bunurile fungibile* sunt bunuri de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

Metoda identificării specifice este metoda de evaluare care constă în atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Această metodă este adecvată pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Metoda identificării specifice nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente, care sunt de regulă fungibile.

Pentru *bunurile fungibile*, evaluarea consumurilor prezintă dificultăți deoarece acestea provin din intrări diferite ale căror prețuri pot fi diferite, iar contabilitatea are sarcina de a evalua de așa manieră ieșirile, încât stocul final să fie corect evaluat.

Pentru evaluarea ieșirilor din gestiune și, implicit, a consumurilor de stocuri se pot folosi următoarele metode:

a. **metoda costului mediu ponderat (CMP).** Costul mediu ponderat se calculează fie după fiecare intrare, fie lunar sau la anumite perioade ca raport între valoarea stocului inițial și valoarea intrărilor, pe de-o parte, și cantitatea existentă în stocul inițial și cantitățile intrate, pe de altă parte. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție. Perioada de calcul nu trebuie să depășească durata medie de stocare;

b. **metoda „prima intrare – prima ieșire” (FIFO),** potrivit căreia bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de producție sau achiziție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (de producție) al lotului următor, în ordine cronologică;

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

c. metoda „ultima intrare – prima ieșire” (LIFO)*, potrivit căreia bunurile ieșite se evaluează la costul de producție (de achiziție) al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, soldurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de producție (de achiziție) al lotului anterior, în ordine cronologică. În cazul în care aplicarea metodei LIFO conduce la solduri creditoare în conturile de stocuri, această diferență se reia pe seama altor venituri din exploatare.

Aplicația 1

O entitate economică, având ca domeniu principal de activitate „fabricarea produselor de brutărie și a produselor făinoase” (cod CAEN 107), prezintă următoarea situație a intrărilor și ieșirilor de materii prime (făină):

Stocul inițial de materii prime la începutul lunii octombrie este: 5.000 kg făină x 1,2 lei/kg.

În cursul lunii octombrie au loc următoarele operațiuni (intrări și ieșiri de materii prime):

1. Pe data de 07.10 se achiziționează 3.000 kg făină la un cost de achiziție de 1 leu/kg, TVA 9%, conform facturii.
2. Pe data de 10.10 se dau în consum 4.000 kg de făină, conform bonului de consum.
3. Pe data de 17.10 se dau în consum 2.000 kg de făină, conform bonului de consum.
4. Pe data de 23.10 se achiziționează 3.000 kg de făină la un cost de achiziție de 1,3 lei/kg, TVA 9%, conform facturii.
5. Pe data de 27.10 se dau în consum 3.500 kg de făină, conform bonului de consum.

Calculul costului materiilor prime consumate, precum și costul materiilor prime rămase în stoc, potrivit fiecărei metode de evaluare a ieșirilor de stocuri fungibile (FIFO, LIFO, CMP), este prezentat în tabelele 4.3-4.5.

Tabelul nr. 4.3. Metoda FIFO

Data	Explicația	Cantitate (kg)		Cost (lei)	Valoare (lei)	
		Totală	Parțială		Totală	Parțială
01.10	Stoc inițial	5.000		1,2	6.000	
07.10	Intrări	3.000		1	3.000	
07.10	Stoc actualizat	8.000	5.000	1,2	9.000	6.000
			3.000	1		3.000
10.10	Consum	4.000		1,2	4.800	
10.10	Stoc actualizat	4.000	1.000	1,2	4.200	1.200
			3.000	1		3.000
17.10	Consum	2.000	1.000	1,2	2.200	1.200
			1.000	1		1.000
17.10	Stoc actualizat	2.000		1	2.000	
23.10	Intrări	3.000		1,3	3.900	
23.10	Stoc actualizat	5.000	2.000	1	5.900	2.000
			3.000	1,3		3.900
27.10	Consum	3.500	2.000	1	2.000	
			1.500	1,3		1.950
31.10	Stoc final	1.500		1,3	1.950	

Tabelul nr. 4.4. Metoda LIFO

Data	Explicația	Cantitate (kg)		Cost (lei)	Valoare (lei)	
		Totală	Parțială		Totală	Parțială
01.10	Stoc inițial	5.000		1,2	6.000	
07.10	Intrări	3.000		1	3.000	
07.10	Stoc actualizat	8.000	5.000	1,2	9.000	6.000
			3.000	1		3.000
10.10	Consum	4.000	3.000	1	4.200	3.000
			1.000	1,2		1.200

* Conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), această metodă de evaluare a stocurilor nu mai este autorizată.

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Data	Explicația	Cantitate (kg)		Cost (lei)	Valoare (lei)	
		Totală	Parțială		Totală	Parțială
10.10	<i>Stoc actualizat</i>	4.000		1,2	4.800	
17.10	Consum	2.000		1,2	2.400	
17.10	<i>Stoc actualizat</i>	2.000		1,2	2.400	
23.10	Intrări	3.000		1,3	3.900	
23.10	<i>Stoc actualizat</i>	5.000	2.000	1,2	6.300	2.400
			3.000	1,3		3.900
27.10	Consum	3.500	3.000	1,3	4.500	3.900
			500	1,2		600
31.10	Stoc final	1.500		1,2	1.800	

Tabelul nr. 4.5. Metoda CMP

Data	Explicația	Cantitate (kg)	Cost (lei)	CMP (lei/kg)	Valoare (lei)
01.10	Stoc inițial	5.000	1,2		6.000
07.10	Intrări	3.000	1		3.000
07.10	<i>Stoc actualizat</i>	8.000		1,125	9.000
10.10	Consum	4.000		1,125	4.500
10.10	<i>Stoc actualizat</i>	4.000		1,125	4.500
17.10	Consum	2.000		1,125	2.250
17.10	<i>Stoc actualizat</i>	2.000		1,125	2.250
23.10	Intrări	3.000	1,3		3.900
23.10	<i>Stoc actualizat</i>	5.000		1,23	6.150
27.10	Consum	3.500		1,23	4.305
31.10	Stoc final	1.500		1,23	1.845

Tabelul nr. 4.6 prezintă comparativ datele obținute prin utilizarea celor trei metode.

Tabelul nr. 4.6. Situație comparativă a metodelor FIFO, LIFO, CMP

Metoda	Costul ieșirilor	Sold final
FIFO	10.950	1.950
LIFO	11.100	1.800
CMP	11.055	1.845

În continuare, vom prezenta reflectarea în Registrul-jurnal a operațiunilor anterioare, iar în coloanele aferente sumelor debitoare și creditoare vor fi menționate valorile pentru toate cele trei metode de evaluare a ieșirilor de stocuri fungibile (FIFO, LIFO și CMP).

- 1) Pe data de 07.10 se achiziționează 3.000 kg făină la un cost de achiziție de 1 leu/kg, TVA 9%, conform facturii.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
301 „Materii prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

		FIFO		LIFO		CMP	
%	= 401 „Furnizori”	-	3.270	-	3.270	-	3.270
301 „Materii prime”		3.000		3.000		3.000	
4426 „TVA deductibilă”		270		270		270	
Se înregistrează achiziția de materii prime, conform facturii, TVA 9%.							

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

2) Pe data de 10.10 se dau în consum 4.000 kg de făină, conform bonului de consum.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
301 „Materii prime”	Cont de activ	Reducere	Credit

		FIFO		LIFO		CMP	
2							
601 „Cheltuieli cu materiile prime” = 301 „Materii prime”		4.800	4.800	4.200	4.200	4.500	4.500
Se înregistrează consumul de materii prime, conform bonului de consum.							

3) Pe data de 17.10 se dau în consum 2.000 kg de făină, conform bonului de consum.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
301 „Materii prime”	Cont de activ	Reducere	Credit

		FIFO		LIFO		CMP	
3							
601 „Cheltuieli cu materiile prime” = 301 „Materii prime”		2.200	2.200	2.400	2.400	2.250	2.250
Se înregistrează consumul de materii prime, conform bonului de consum.							

4) Pe data de 23.10 se achiziționează 3.000 kg de făină la un cost de achiziție de 1,3 lei/kg, TVA 9%, conform facturii.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
301 „Materii prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

		FIFO		LIFO		CMP	
4							
% = 401 „Furnizori”		-	4.251	-	4.251	-	4.251
301 „Materii prime”		3.900		3.900		3.900	
4426 „TVA deductibilă”		351		351		351	
Se înregistrează achiziția de materii prime, conform facturii, TVA 9%.							

5) Pe data de 27.10 se dau în consum 3.500 kg de făină, conform bonului de consum.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
301 „Materii prime”	Cont de activ	Reducere	Credit

		FIFO		LIFO		CMP	
5							
601 „Cheltuieli cu materiile prime” = 301 „Materii prime”		3.950	3.950	4.500	4.500	4.305	4.305
Se înregistrează consumul de materii prime, conform bonului de consum.							

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Entitățile din țara noastră au posibilitatea de a evalua și înregistra în contabilitate bunurile de natura stocurilor și la alte prețuri decât cele efective, cu condiția ca în raportările periodice ele să fie prezentate la *costuri efective*. Pentru bunurile de natura stocurilor ce urmează a fi consumate, aceste prețuri de înregistrare pot fi *costurile standard*. Acestea iau în considerare nivelurile normale ale consumurilor de materiale și consumabile, manoperei, eficienței și capacității de producție etc. Nivelurile costului standard trebuie revizuite periodic și ajustate, dacă este necesar, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Atunci când evaluarea bunurilor de natura stocurilor ce urmează a fi consumate se face la nivelul costului standard, atât la intrarea cât și la darea în consum, este necesară intervenția contului 308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”, care evidențiază diferențele față de costul de achiziție, diferențe care sunt recunoscute în costul respectivelor bunuri.

Diferențele de preț stabilite la intrarea în entitate a materiilor prime și a materialelor se repartizează și se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor consumate cât și asupra stocurilor. Repartizarea se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se calculează astfel:

$$K = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}$$

Acest coeficient se înmulțește cu valoarea bunurilor ieșite (consumate) la preț de înregistrare (cost standard), obținând astfel diferențele de preț aferente bunurilor consumate, valoare care se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate aceste consumuri. Acești coeficienți de repartizare pot fi calculați la nivelul conturilor sintetice de gradul I și II, pe grupe sau categorii de stocuri.

La sfârșitul perioadei, soldul contului de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri de materii prime și materiale, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi, împreună, să reflecte *valoarea stocurilor la costul de achiziție*.

Entitățile pot să-și organizeze contabilitatea stocurilor și producției în curs de execuție utilizând două metode: metoda inventarului permanent și metoda inventarului intermitent. În cazul folosirii inventarului permanent, contabilitatea analitică a stocurilor și producției în curs se poate organiza după una din următoarele metode:

a. metoda operativ-contabilă (pe solduri) constă în evidențierea cantitativă a bunurilor materiale (pe fișe de magazie), pe feluri, la locurile de gestionare, iar la contabilitate, a evidenței valorice organizată pe gestiuni și, în cadrul gestiunilor, pe grupe sau subgrupe de bunuri, după caz. Controlul dintre înregistrările de la locurile de depozitare și cele din contabilitate se realizează lunar, prin evaluarea stocurilor cantitative din fișele de magazie în registrul stocurilor;

b. metoda cantitativ-valorică (pe fișe de cont analitic) are la bază evidențierea cantitativă a bunurilor deținute (pe feluri) la locul de depozitare, iar în contabilitate evidența se realizează cantitativ-valoric. În cadrul acestei metode, contabilitatea stocurilor se desfășoară pe gestiuni, iar în cadrul acestora pe feluri de bunuri. Asigurarea controlului concordanței dintre înregistrările făcute la locul de depozitare și cele din contabilitate se asigură periodic, prin punctajele dintre cantitatea înregistrată în fișele de magazie și cele din fișele de cont analitic, ținute în contabilitate;

c. metoda global-valorică asigură evidența valorică atât la locurile de depozitare, cât și în contabilitate. Controlul concordanței înregistrărilor din evidența depozitului cu cea din contabilitate se realizează periodic. Această metodă se aplică, în general, pentru evidența mărfurilor și ambalajelor gestionate în unitatea de desfacere cu amănuntul precum și la alte bunuri.

În cazul materialelor de natura obiectelor de inventar date în folosință se procedează la includerea fie integrală, fie eșalonată pe cheltuieli, a valorii lor de intrare. Această operațiune presupune, la fel ca și în cazul consumurilor, debitarea contului de cheltuieli 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” și creditarea contului 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”.

Aplicații privind contabilitatea consumurilor de stocuri

Aplicația nr. 1

O întreprindere ce își desfășoară activitatea în industria prelucrătoare a oțelului utilizează metoda costului standard pentru evidența stocurilor de materii prime. Costul standard pentru materia primă (oțel) a fost stabilit la 1.700 lei/t.

La începutul lunii octombrie, entitatea are un stoc de materii prime de 300 t, costul de achiziție (costul efectiv) fiind de 1.800 lei/t. În cursul lunii octombrie, au loc următoarele operațiuni de intrări și ieșiri ale materiilor prime:

- 03.10: se dau în consum 60 t de materii prime, conform bonului de consum;
- 07.10: se cumpără 600 t de materii prime la un cost de achiziție de 2.000 lei/t, TVA 19%, conform facturii;
- 17.10: se dau în consum 330 t de materii prime, conform bonului de consum;
- 23.10: se dau în consum 90 t de materii prime, conform bonului de consum;
- 28.10: se cumpără 500 t de materii prime la un cost de achiziție de 1.500 lei/t, TVA 19%, conform facturii;
- 31.10: se dau în consum 390 t de materii prime, conform bonului de consum.

1. Se dau în consum 60 t de materii prime, conform bonului de consum.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
301 „Materii prime”	Cont de activ	Reducere	Credit

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	1	301 „Materii prime”	102.000	102.000
Se înregistrează consumul de materii prime, conform bonului de consum, evaluate la costul standard de 102.000 lei (60 t x 1.700 lei/t).				

2. Se cumpără 600 t de materii prime la un cost de achiziție de 2.000 lei/t, TVA 19%, conform facturii.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
301 „Materii prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	2	401 „Furnizori”	-	1.428.000
301 „Materii prime”	=		1.020.000	
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”			180.000	
4426 „TVA deductibilă”			228.000	
Se achiziționează materii prime conform facturii, evaluate la costul standard de 1.020.000 lei (600 t x 1.700 lei/t). Costul de achiziție efectiv este 1.200.000 lei (600 t x 2.000 lei/t).				
Costul efectiv (1.200.000 lei) > Costul standard (1.020.000 lei) =>				
=> dif.preț. (+) nefav. = 180.000 lei				
TVA = 1.200.000 lei x 19% = 228.000 lei				

3. Se dau în consum 330 t de materii prime, conform bonului de consum.

Analiza contabilă a operațiunii:

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
301 „Materii prime”	Cont de activ	Reducere	Credit

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	3	=	301 „Materii prime”	561.000	561.000
Se înregistrează consumul de materii prime, conform bonului de consum, evaluate la costul standard de 561.000 lei (330 t x 1.700 lei/t).					

4. Se dau în consum 90 t de materii prime, conform bonului de consum.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
301 „Materii prime”	Cont de activ	Reducere	Credit

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	4	=	301 „Materii prime”	153.000	153.000
Se înregistrează consumul de materii prime, conform bonului de consum, evaluate la costul standard de 153.000 lei (90 t x 1.700 lei/t).					

5. Se cumpără 500 t de materii prime la un cost de achiziție de 1.500 lei/t, TVA 19%, conform facturii.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
301 „Materii prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	Cont de pasiv	Sporire	Credit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	5	=	%	992.500	992.500
301 „Materii prime”			401 „Furnizori”	850.000	892.500
4426 „TVA deductibilă”			308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	142.500	100.000
Se înregistrează achiziția de materii prime conform facturii, evaluate la costul standard de 850.000 lei (500 t x 1.700 lei/t). Costul de achiziție efectiv este 750.000 lei (500 t x 1.500 lei/t).					
Costul efectiv (750.000 lei) < Costul standard (850.000 lei) =>					
=> dif. preț. (-) fav. = 100.000 lei					
TVA = 750.000 lei x 19% = 142.500 lei					

6. Se dau în consum 390 t de materii prime, conform bonului de consum.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
301 „Materii prime”	Cont de activ	Reducere	Credit

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	6	=	301 „Materii prime”	663.000	663.000
Se înregistrează consumul de materii prime, conform bonului de consum, evaluate la costul standard de 663.000 lei (390 t x 1.700 lei/t).					

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

7. Repartizarea, la sfârșitul lunii, a diferențelor de preț aferente materiilor prime consumate.

Determinarea diferențelor de preț aferente stocului inițial:

Costul efectiv: $300 \text{ t} \times 1.800 \text{ lei/t} = 540.000 \text{ lei}$

Costul standard: $300 \text{ t} \times 1.700 \text{ lei/t} = 510.000 \text{ lei}$

Costul efectiv > Costul standard \Rightarrow dif.preț. (+) fav = 30.000 lei (Rd 308)

Pentru stabilirea diferențelor de preț aferente materiilor prime consumate se utilizează datele din registrul Cartea Mare, care se prezintă astfel:

D	301	C	D	308 (intermediar)	C
Sid	510.000		Sid	30.000	
	1.020.000	102.000		180.000	100.000
	850.000	561.000			
		153.000			
		663.000			
Rd	1.870.000	1.479.000	Rd	180.000	100.000
Tsd	2.380.000	1.479.000	Tsd	210.000	100.000
		901.000			110.000
		Sfd			Sfd

Pe baza acestor date se stabilește coeficientul de repartizare a diferențelor de preț la materii prime și materiale:

$$K_{308} = \frac{S_{id308} + [(Dp_{(+)} - Dp_{(-)})ai]_{308}}{S_{id301} + Rd_{301}} \times 100 = \frac{30.000 + [(180.000 - 100.000)]}{510.000 + 1.870.000} \times 100$$

$$= \frac{30.000 + [(180.000 - 100.000)]}{510.000 + 1.870.000} \times 100 = \frac{110.000}{2.380.000} \times 100 = 0,046218487394958$$

$$K_{308} \times RC_{301} = 0,046218487394958 \times 1.479.000 = 68.357,14 \text{ lei}$$

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	Cont de activ	Sporire	Debit
308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	Cont de activ	Reducere	Credit

Correspondența ce se stabilește la sfârșitul lunii pentru a înregistra diferențele de preț calculate mai sus la materii prime consumate se prezintă astfel:

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	7	=	308 „Diferențe de preț la materii prime și materiale”	68.357,14	68.357,14
Se înregistrează diferențele de preț aferente materiilor prime consumate.					

Situația finală a contului de diferențe de preț la materii prime și materiale (308) se prezintă după cum urmează:

D	308 (final)	C
Sid	30.000	
	180.000	100.000,00
		68.357,14
Rd	180.000	168.357,14
Tsd	210.000	168.357,14
		41.642,86
		Sfd

Aplicația nr. 2

O entitate economică, producătoare de bunuri, deține la începutul lunii februarie materiale de natura obiectelor de inventar (scaune, salopete, scule, mănuși de protecție, echipament de lucru etc.)

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

în valoare de 14.000 lei. În cursul lunii se cumpără pe bază de factură obiecte de inventar la un cost de achiziție de 7.000 lei, TVA 19%. Ulterior, se dau în folosință materiale de natura obiectelor de inventar evaluate la valoarea de 8.500 lei.

1) Achiziția materialelor de natura obiectelor de inventar, conform facturii.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	Cont de activ	Sporire	Debit
4426 „TVA deductibilă”	Cont de activ	Sporire	Debit
401 „Furnizori”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

%	1			
	=	401 „Furnizori”	-	8.330
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”			7.000	
4426 „TVA deductibilă”			1.330	
Se înregistrează achiziția de materiale de natura obiectelor de inventar, conform facturii, TVA 19%.				

2. Darea în folosință a materialelor de natura obiectelor de inventar.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
603 „Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar”	Cont de activ	Sporire	Debit
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	Cont de activ	Reducere	Credit

603 „Cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar”	2a	=	303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”	8.500	8.500
Se înregistrează darea în folosință a materialelor de natura obiectelor de inventar, conform bonului de transfer.					
D 8035 „Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință”	2b			8.500	
Concomitent, se înregistrează materialele de natura obiectelor de inventar în valoare de 8.500 lei date în folosință prin intermediul contului din afara bilanțului 8035 până la scoaterea acestora din folosință.					

4.3. Contabilitatea operațiunilor privind obținerea producției

Rezultatul activității desfășurate de unitățile din sfera producției materiale se concretizează în obținerea de *produse finite, semifabricate, rebuturi, materiale recuperabile și deșeurii, produse agricole, servicii*. Dacă la sfârșitul perioadei de gestiune producția nu este finalizată, ea îmbracă forma *producției neterminate sau în curs de execuție*.

Pentru evidența acestora se utilizează conturile:

- 331 „Produse în curs de execuție”
- 332 „Servicii în curs de execuție”
- 341 „Semifabricate”
- 345 „Produse finite”
- 346 „Produse reziduale”
- 347 „Produse agricole”

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor privind obținerea producției finite sau existența producției în curs de execuție la sfârșitul unei perioade de gestiune, operațiuni ce au la bază ca document justificativ *bonul de predare*, se realizează printr-un articol de tipul:

% 331 „Produse în curs de execuție” 34X Conturi privind produsele	=	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	- Cost de producție Cost de producție Cost de producție	Cost de producție
332 „Servicii în curs de execuție”	=	712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”	Cost de producție	Cost de producție

La acest articol contabil ajungem făcând analiza contabilă a operațiunii, așa cum rezultă din tabelul următor:

Contul	Natura contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
331 „Produse în curs de execuție”	Cont de activ	Sporește	Debit
34X Conturi privind produsele	Conturi de activ	Sporesc	Debit
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	Cont de pasiv	Sporește	Credit
332 „Servicii în curs de execuție”	Cont de activ	Sporește	Debit
712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”	Cont de pasiv	Sporește	Credit

Valoarea produselor și serviciilor în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la sfârșitul perioadei, prin metode tehnice de constatare a gradului de finalizare sau a stadiului de efectuare a operațiilor tehnologice, și evaluarea acestora la costurile de producție.

În timp ce producția în curs de execuție este evaluată, de regulă, cu ocazia inventarierii la costul efectiv, producția finită obținută nu poate fi evaluată, în toate situațiile, la costul efectiv. Aceasta deoarece în costul de producție se include, în afara cheltuielilor directe (costul de achiziție al materiilor prime și al materialelor consumabile și alte cheltuieli directe), și o cotă de cheltuieli indirecte de producție care nu poate fi cunoscută decât periodic (de regulă, la sfârșitul lunii). Cum obținerea și vânzarea producției au loc în cursul lunii, când nu se poate cunoaște nivelul efectiv al costului de producție, se impune utilizarea unui cost prestabilit sau standard, determinat în funcție de costurile efective din perioadele anterioare sau în funcție de alte criterii⁸¹.

Diferențele între costul prestabilit (standard) și costul de producție efectiv al produselor finite sau semifabricatelor se reflectă distinct în contabilitate în contul 348 „Diferențe de preț la produse”. Aceste diferențe de preț pot fi în plus sau nefavorabile (atunci când costul de producție este mai mare decât costul standard al produselor) și în minus sau favorabile (atunci când costul de producție este mai mic decât costul standard al produselor).

Diferențele de preț stabilite la obținerea produselor se repartizează și se înregistrează proporțional, atât asupra valorii produselor vândute, cât și asupra produselor rămase în stoc. Repartizarea se efectuează cu ajutorul unui *coeficient* care se calculează astfel:

$$K = \frac{\text{Soldul inițial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în cursul perioadei, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}{\text{Soldul inițial al stocurilor la preț de înregistrare} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la preț de înregistrare, cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele perioadei de referință}}$$

Acest coeficient se aplică asupra valorii produselor vândute la cost prestabilit (standard), obținându-se astfel diferențele de preț aferente produselor vândute. La sfârșitul perioadei, soldul contului de diferențe se cumulează cu soldul contului de produse, la cost prestabilit, astfel încât aceste conturi, împreună, să reflecte *valoarea produselor la costul de producție efectiv*.

⁸¹ Istrate, C., *Introducere în contabilitate*, Editura Polirom, Iași, 2001, p. 109.

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Aplicații privind contabilitatea obținerii producției

Aplicația nr. 1

O întreprindere producătoare de tablă zincată cutată pentru acoperișul clădirilor deține la începutul lunii martie un stoc de 20.000 bucăți de produse finite obținute la un cost efectiv de producție de 20 lei/bucată. Toate produsele finite fabricate de entitate au aceeași dimensiune și aceeași caracteristici (de exemplu, tablă zincată cutată H 10 0.25 x 1000 x 2000 mm). Așadar, acestea reprezintă stocuri fungibile. Pe lângă produsele finite, la începutul lunii martie, întreprinderea are și produse în curs de execuție evaluate (prin inventariere) la un cost efectiv de 50.000 lei. Entitatea aplică metoda FIFO pentru scoaterea din evidență a bunurilor vândute.

În cursul lunii martie se înregistrează în contabilitate următoarele operațiuni:

- 01.03: se preia în exploatare producția neterminată de la sfârșitul lunii precedente (producția în curs de execuție).
- 08.03: se înregistrează obținerea a 30.000 bucăți de tablă zincată cutată la un cost de producție efectiv de 21 lei/bucată.
- 10.03: se vând 25.000 bucăți de tablă zincată cutată (produse finite) la un preț de vânzare de 30 lei/bucată, TVA 19%, conform facturii.
- 14.03 se înregistrează obținerea a 2.000 bucăți de tablă metalică simplă (semifabricat) la un cost de producție efectiv de 14 lei/bucată.
- 20.03: se vând jumătate din semifabricatele obținute la prețul de vânzare de 20 lei/bucată, TVA 19%, conform facturii.
- 23.03: se înregistrează obținerea a 5.000 bucăți de produse finite evaluate la un cost efectiv de producție de 19 lei/bucată, 1.000 bucăți de semifabricate evaluate la un cost efectiv de producție de 13 lei/bucată și materiale recuperabile (produse reziduale) evaluate la 3.000 lei.
- 27.03: se vând toate materialele recuperabile obținute (produsele reziduale) la prețul de vânzare de 4.000 lei.
- 31.03: se înregistrează o producție în curs de execuție evaluată la costul efectiv de 30.000 lei (valoare stabilită prin inventariere la sfârșitul lunii martie).

1. La începutul lunii se preia în exploatare stocul de produse în curs de execuție.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
331 „Produse în curs de execuție”	Cont de activ	Reducere	Credit
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	Cont de pasiv	Reducere	Debit

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	331 „Produse în curs de execuție”	50.000	50.000
Preluarea în exploatare a produselor în curs de execuție existente la începutul lunii.				

2. Pe 08.03 se recepționează 30.000 buc. de produse finite, evaluate la un cost efectiv de producție de 21 lei/buc.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
345 „Produse finite”	Cont de activ	Sporire	Debit
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

345 „Produse finite”	2 =	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	630.000	630.000
Se recepționează produsele finite, conform notei de predare, evaluate la costul efectiv de producție de: 30.000 buc. x 21 lei/buc. = 630.000 lei.				

3. Pe 10.03 se vând 25.000 bucăți de produse finite la un preț de vânzare de 30 lei/bucată, TVA 19%, conform facturii.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4111 „Clienți”	Cont de activ	Sporire	Debit
7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4427 „TVA colectată”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

4111 „Clienți”	3a =	% 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite” 4427 „TVA colectată”	892.500	- 750.000 142.500
Se înregistrează vânzarea produselor finite pe bază de factură la prețul de vânzare de 750.000 lei (25.000 buc. x 30 lei/buc), TVA 19% (750.000 lei x 19% = 142.500 lei).				

3b. Concomitent cu înregistrarea anterioară, se descarcă gestiunea pentru produsele vândute clientului, utilizând metoda FIFO.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
345 „Produse finite”	Cont de activ	Reducere	Credit
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	Cont de pasiv	Reducere	Debit

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	3b =	345 „Produse finite”	505.000	505.000
Se înregistrează scoaterea din evidență a celor 25.000 buc. de produse finite vândute, utilizând metoda FIFO. Stoc inițial: 20.000 buc. x 20 lei/buc. = 400.000 lei Lotul intrat în gestiune pe 08.03: 5.000 buc. x 21 lei/buc. = 105.000 lei Total: 25.000 buc. evaluate la 505.000 lei				

4. Pe 14.03 se înregistrează obținerea a 2.000 bucăți de tablă metalică simplă (semifabricate) la un cost de producție efectiv de 14 lei/bucată.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
341 „Semifabricate”	Cont de activ	Sporire	Debit
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

341 „Semifabricate”	4 =	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	28.000	28.000
Se înregistrează recepția semifabricatelor, conform notei de predare. 2.000 buc. x 14 lei/buc. = 28.000 lei				

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

5. Pe 20.03 se vând jumătate din semifabricatele obținute la prețul de vânzare de 20 lei/bucată, TVA 19%, conform facturii.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
4111 „Clienți”	Cont de activ	Sporire	Debit
702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor”	Cont de pasiv	Sporire	Credit
4427 „TVA colectată”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

4111 „Clienți”	5a =	% 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor” 4427 „TVA colectată”	23.800	- 20.000 3.800
Se înregistrează vânzarea a jumătate din semifabricatele obținute (1.000 buc) pe bază de factură. Prețul de vânzare: 20.000 lei (1.000 buc. x 20 lei/buc), TVA 19% (20.000 lei x 19% = 3.800 lei).				

5b. Concomitent cu înregistrarea anterioară, se descarcă gestiunea pentru semifabricatele vândute. Având în vedere că există un singur lot de semifabricate, valoarea la ieșire este aceeași indiferent de metoda de evaluare utilizată.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
341 „Semifabricate”	Cont de activ	Reducere	Credit
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	Cont de pasiv	Reducere	Debit

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	5b =	341 „Semifabricate”	14.000	14.000
Se înregistrează scoaterea din evidență a semifabricatelor vândute. 1.000 buc. x 14 lei/buc. = 14.000 lei				

6. Pe 23.03 se înregistrează obținerea a 1.000 bucăți de semifabricate evaluate la un cost efectiv de producție de 13 lei/bucată, 5.000 bucăți de produse finite evaluate la un cost efectiv de producție de 19 lei/bucată și materiale recuperabile (produse reziduale) evaluate la 3.000 lei.

Analiza contabilă a operațiunii:

Contul	Felul contului	Sensul modificării	Partea contului care se modifică
341 „Semifabricate”	Cont de activ	Sporire	Debit
345 „Produse finite”	Cont de activ	Sporire	Debit
346 „Produse reziduale”	Cont de activ	Sporire	Debit
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	Cont de pasiv	Sporire	Credit

% 341 „Semifabricate” 345 „Produse finite” 346 „Produse reziduale”	6 =	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	- 13.000 95.000 3.000	111.000
Se înregistrează recepția semifabricatelor, produselor finite și produselor reziduale, conform notelor de predare. Semifabricate: 1.000 buc. x 13 lei/buc. = 13.000 lei Produse finite: 5.000 buc. x 19 lei/buc. = 95.000 lei Produse reziduale: 3.000 lei				

1. The first part of the paper is devoted to a general discussion of the problem of the existence of solutions of the system of equations

$$\begin{cases} \Delta u = f(x, y, u, v) \\ \Delta v = g(x, y, u, v) \end{cases} \quad (1)$$

where f and g are continuous functions defined in a domain D of the xy -plane.

The second part of the paper is devoted to a study of the problem of the uniqueness of solutions of the system (1).

$$\begin{cases} \Delta u = f(x, y, u, v) \\ \Delta v = g(x, y, u, v) \end{cases} \quad (2)$$

where f and g are continuous functions defined in a domain D of the xy -plane.

The third part of the paper is devoted to a study of the problem of the existence of solutions of the system (2).

$$\begin{cases} \Delta u = f(x, y, u, v) \\ \Delta v = g(x, y, u, v) \end{cases} \quad (3)$$

where f and g are continuous functions defined in a domain D of the xy -plane.

The fourth part of the paper is devoted to a study of the problem of the uniqueness of solutions of the system (3).

The fifth part of the paper is devoted to a study of the problem of the existence of solutions of the system (4).

$$\begin{cases} \Delta u = f(x, y, u, v) \\ \Delta v = g(x, y, u, v) \end{cases} \quad (4)$$

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

17. Se încasează, prin contul de disponibil, dobânda lunară aferentă disponibilităților păstrate în contul deschis la bancă de 7 lei;

18. Se vinde unei societăți „Y”, conform facturii nr. 425126/28.07.N, un utilaj la prețul de vânzare negociat de 7.000 lei, TVA 19%. Valoarea contabilă a utilajului vândut este de 20.000 lei, iar amortizarea înregistrată până la data vânzării este de 16.000 lei;

19. Conform scadențarului cheltuielilor anticipate, se înregistrează rata scadentă în luna curentă de 80 lei, din valoarea abonamentelor la publicații de specialitate, făcute pentru întregul an;

20. Se încasează, prin contul de disponibil de la o societate „B”, suma de 4.522 lei, din care 1.500 lei reprezintă chiria pentru luna curentă pentru un spațiu dat cu chirie, iar 1.500 lei chiria încasată anticipat pentru luna următoare, TVA 19%;

21. La sfârșitul lunii, se închid conturile de venituri și cele de cheltuieli cu ajutorul contului 121 „Profit sau pierdere”;

22. Se stabilește și se înregistrează impozitul pe profit (cota 16%);

23. Se regularizează TVA.

În Registrul-jurnal, contabilizarea operațiunilor de mai sus se prezintă astfel:

345 „Produse finite”	1	=	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	100.000	100.000
Înregistrat obținerea produselor finite, conform bonului de predare nr. 38, la cost prestabilit: 2.000 buc. x 50 lei/buc. = 100.000 lei.					
601 „Cheltuieli cu materiile prime”	2	=	301 „Materii prime”	8.000	8.000
Înregistrat consumul de materii prime de 8.000 lei, conform centralizatorului bonurilor de consum nr. 135.					
602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	3	=	302 „Materiale consumabile”	1.200	1.200
Înregistrat consumul de materiale în valoare de 1.200 lei, conform centralizatorului bonurilor de consum nr. 145.					
%	4	=	542 „Avansuri de trezorerie”	-	297,5
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”				250,0	
4426 „TVA deductibilă”				47,5	
Înregistrat achiziționarea materialelor nestocate de 250 lei, TVA 19%, dintr-un avans de trezorerie.					
%	5	=	401 „Furnizori”	-	1.785
605 „Cheltuieli privind energia și apă”				1.500	
4426 „TVA deductibilă”				285	
Înregistrat consumul de energie de 1.500 lei ($1.785 - 1.785 \times 19/119$), conform facturii nr. 270589.					
%	6	=	401 „Furnizori”	-	817,5
605 „Cheltuieli privind energia și apă”				750,0	
4426 „TVA deductibilă”				67,5	
Înregistrat consumul de apă, conform facturii nr. 494527, în valoare de 750 lei ($817,5 \times 9/109$), TVA 9%.					
%	7	=	401 „Furnizori”	-	452,2
611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”				380,0	
4426 „TVA deductibilă”				72,2	
Înregistrat reparațiile curente executate de terți, conform facturii nr. 125347, în valoare de 380 lei, TVA 19%.					
%	8	=	401 „Furnizori”	-	142,8
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”				120,0	
4426 „TVA deductibilă”				22,8	
Înregistrat serviciile poștale și taxele de telecomunicații de 120 lei, TVA 19%.					

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”	9	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	55	55																																										
Înregistrat cheltuielile cu serviciile bancare de 55 lei, conform extraselor de cont.																																															
641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	10	=	421 „Personal-salarii datorate”	80.000	80.000																																										
Înregistrat salariile cuvenite angajaților de 80.000 lei, conform statului de salarii.																																															
646 „Cheltuieli privind contribuția asiguratorie de muncă”	11	=	436 „Contribuția asiguratorie de muncă”	1.800	1.800																																										
Înregistrat contribuția asiguratorie de muncă de 1.800 lei (80.000 x 2,25%).																																															
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	12	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale”	3.405	3.405																																										
Înregistrat amortizarea lunară a imobilizărilor corporale de 3.405 lei.																																															
348 „Diferențe de preț la produse”	13	=	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	2.540	2.540																																										
Înregistrat diferențele de preț favorabile aferente produselor obținute în cursul perioadei: - cost prestabilit: 2.000 buc. x 50 lei/buc. = 100.000 lei - cost efectiv: 2.000 buc. x 48,73 lei/buc. = 97.460 lei - diferențe preț favorabile: 2.540 lei																																															
4111 „Clienți”	14a	=	% 7015 „Venituri din vânzarea produselor finite” 4427 „TVA colectată”	154.220	- 138.000 26.220																																										
Înregistrat livrarea produselor finite clientului „C”, conform facturii nr. 487579: preț negociat: 2.300 buc. x 60 lei/buc. = 138.000 lei TVA 19%: 138.000 lei x 19 % = 26.220 lei Total factură: 154.220 lei																																															
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	14b	=	% 345 „Produse finite” 348 „Diferențe de preț la produse”	112.125	- 115.000 2.875																																										
Înregistrat descărcarea gestiunii de produsele vândute: - cost prestabilit: 2.300 buc. x 50 lei/buc. = 115.000 lei - pentru stabilirea diferențelor de preț aferente produselor livrate se va determina coeficientul de repartizare: $k_{348} = \frac{Si_{348} + Rd_{348}}{Si_{345} + Rd_{345}}$. Cartea mare pentru cele două conturi se prezintă astfel:																																															
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%;">D</th><th style="width: 20%;">345</th><th style="width: 10%;">C</th><th style="width: 10%;">D</th><th style="width: 20%;">348</th><th style="width: 10%;">C</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Si</td><td>30.000</td><td>115.000</td><td>Si</td><td>710</td><td>2.875</td></tr> <tr> <td></td><td>100.000</td><td></td><td></td><td>2.540</td><td></td></tr> <tr> <td>Rd</td><td>100.000</td><td>115.000</td><td>Rd</td><td>2.540</td><td>2.875</td></tr> <tr> <td>Tsd</td><td>130.000</td><td>115.000</td><td>Tsd</td><td>3.250</td><td>2.875</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>15.000</td><td></td><td></td><td>375</td></tr> <tr> <td></td><td></td><td>Sfd</td><td></td><td></td><td>Sfd</td></tr> </tbody> </table>						D	345	C	D	348	C	Si	30.000	115.000	Si	710	2.875		100.000			2.540		Rd	100.000	115.000	Rd	2.540	2.875	Tsd	130.000	115.000	Tsd	3.250	2.875			15.000			375			Sfd			Sfd
D	345	C	D	348	C																																										
Si	30.000	115.000	Si	710	2.875																																										
	100.000			2.540																																											
Rd	100.000	115.000	Rd	2.540	2.875																																										
Tsd	130.000	115.000	Tsd	3.250	2.875																																										
		15.000			375																																										
		Sfd			Sfd																																										
$k_{348} = \frac{Si_{348} + Rd_{348}}{Si_{345} + Rd_{345}} = \frac{710 + 2.540}{30.000 + 100.000} = \frac{3.250}{130.000} = 0,025$																																															
Diferențele de preț favorabile aferente produselor livrate sunt:																																															
$k_{348} \times Rc_{345} = 0,025 \times 115.000 = 2.875$																																															

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

% 5121 „Conturi la bănci în lei” 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate” 4427 „TVA colectată” Încasat, înainte de scadență, contravaloarea facturii nr. 487579 pentru mărfurile vândute clientului „C” acordându-se un scont de 2%: Factura: 154.220 lei Scont: $2\% \times 154.220 = 3.084,4$ lei Suma de încasat: 151.135,6 lei TVA = $3.084,4 \times 19/119 = 492,4$	15	4111 „Clienți”	-	154.220
	=		151.135,6	
			2.592,0	
			492,4	
666 „Cheltuieli privind dobânzile”	16	5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”	2.500	2.500
Înregistrat dobânda aferentă creditului bancar pe termen scurt de 2.500 lei.				
5121 „Conturi la bănci în lei”	17	766 „Venituri din dobânzi”	7	7
Încasat, conform extraselor de cont, dobânda aferentă disponibilităților păstrate în cont de 7 lei.				
461 „Debitori diverși	18a	%	8.330	-
	=	7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”		7.000
		4427 „TVA colectată”		1.330
Înregistrat, vânzarea unui utilaj la prețul de vânzare de 7.000 lei, TVA 19%, conform facturii nr. 425126.				
%	18b	2131 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	-	20.000
6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	=		4.000	
2813 „Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”			16.000	
Scăderea din gestiune a utilajului vândut conform facturii nr. 425126. Valoarea contabilă a utilajului vândut este de 20.000 lei, iar amortizarea înregistrată până la data vânzării este de 16.000 lei.				
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”	19	471 „Cheltuieli înregistrate în avans”	80	80
Înregistrat, cheltuielile cu abonamentele aferente lunii curente.				
4111 „Clienți”	20a	%	4.522	-
	=	472 „Venituri înregistrate în avans”		1.900
		706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”		1.900
		4427 „TVA colectată”		722
Înregistrat chiria pentru luna curentă și cea următoare pentru un spațiu dat cu chirie de 1.900 lei/lună, TVA 19%.				
5121 „Conturi la bănci în lei”	20b	4111 „Clienți”	4.522	4.522
Încasat chiria pentru luna curentă și cea următoare pentru un spațiu dat cu chirie.				
%	21a	121 „Profit sau pierdere”	-	146.907
7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”	=		138.000	
706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”			1.900	
7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”			7.000	
766 „Venituri din dobânzi”			7	

4: ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Închiderea conturilor de venituri.

D	711	C
	112.125	100.000
		2.540
Rd	112.125	97.460 Rc
Tsd	112.125	97.460 Tsc
		14.665 Sfd

Contul 711 prezintă Sfd.

121 „Profit sau pierdere”

21b

=

%

118.742

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	8.000
602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”	1.200
604 „Cheltuieli privind materialele nestocate”	250
605 „Cheltuieli privind energia și apă”	2.250
611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”	380
626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”	120
627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”	55
641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	80.000
646 „Cheltuieli privind contribuția asiguratorie de muncă”	1.800
6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	4.000
666 „Cheltuieli privind dobânzile”	25
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”	2.592
6811 „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	3.405
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	14.665

Închiderea conturilor de cheltuieli.

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”

22a

=

4411 „Impozit pe profit”

4.506,4

4.506,4

D	121	C
	118.742	146.907
Rd	118.742	146.907 Rc
Tsd	118.742	146.907 Tsc
Sfc	28.165	

Impozitul pe profit $16\% \times 28.165 = 4.506,4$ lei.

121 „Profit sau pierdere”

22b

=

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”

4.506,4

4.506,4

Închiderea contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”.

4427 „TVA colectată”

23

=

%

27.779,6

4423 „TVA de plată”
4426 „TVA deductibilă”

27.284,6
495,0

D	4426	C	D	4427	C
	47,5			492,4	26.220
	285,0				1.330
	67,5				722
	72,2				
	22,8				
Rd	495,0	- Rc	Rd	492,4	28.272 Ro
Tsd	495,0	- Tsc	Tsd	492,4	28.272 Tso
		495 Sfd	Sfc	27.779,6	

Înregistrat TVA de plată de 27.284,6 lei (TVA colectată de 27.779,6 lei - TVA deductibilă de 495 lei).

4.13. Întrebări și teste-grilă

4.13.1. Întrebări

1. Care sunt cele trei cicluri principale în care se grupează ansamblul de operații ce au loc într-o perioadă de gestiune în cadrul unei entități?
2. Care sunt cazurile particulare privind contabilitatea achizițiilor de bunuri, lucrări sau servicii?
3. Cum definesc normele contabile ciclul de exploatare?
4. Care sunt conturile din clasa 3 „Conturi de stocuri și producție în curs de execuție” ce pot interveni în operațiile de achiziții?
5. Care sunt operațiunile ce vizează intrări sau ieșiri de active imobilizate?
6. Care sunt conturile cu ajutorul cărora se consemnează deprecierea activelor imobilizate și cum funcționează aceste conturi?
7. Ce regimuri de amortizare sunt permise de lege în România?
8. Prezentați metodele de evaluare a stocurilor la ieșirea din entitate.
9. Care sunt metodele de organizare a contabilității sintetice și analitice a stocurilor și a producției în curs de execuție?
10. Ce rol au conturile de diferențe de preț?
11. Explicați funcțiunea contului 348 „Diferențe de preț la produse”.
12. Explicați funcțiunea contului 378 „Diferențe de preț la mărfuri”.
13. Cu ajutorul căror conturi sunt reflectate în contabilitate decontările cu personalul, asigurările și protecția socială?
14. Care sunt documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor privind trezoreria?
15. Prezentați succint funcțiunea contului 442 „Taxa pe valoare adăugată”.
16. Cum funcționează conturile 4111 „Clienți” și 418 „Clienți – facturi de întocmit”?
17. Cum funcționează contul 581 „Viramente interne” și ce rol are acesta?
18. Ce rol au conturile de decontări cu bugetul statului și ce conturi fac parte din această categorie?
19. La ce se referă conturile de imobilizări financiare și cum funcționează aceste conturi?
20. Cum funcționează contul de rezultate finale 121 „Profit sau pierdere” și cum se structurează cheltuielile și veniturile în acest cont?

4.13.2. Teste-grilă

1. Care din conturile următoare fac parte din categoria conturilor de imobilizări corporale:
 - a. 211
 - b. 213
 - c. 215
 - d. 216
 - e. 206
2. Care din conturile următoare fac parte din categoria conturilor de stocuri care pot interveni în operațiunile de achiziții:
 - a. 301
 - b. 302
 - c. 303
 - d. 341
 - e. 371
3. Care din conturile următoare fac parte din categoria conturilor de imobilizări financiare:
 - a. 261
 - b. 262
 - c. 265

4. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

- d. 267
- e. 296

4. Formula contabilă 5121= 4111 poate avea următoarea explicație:

- a. primirea de bani de la asociați;
- b. plata unei sume către clienți;
- c. încasarea unei sume prin contul de disponibil de la clienți.

5. Formula contabilă 601= 301 poate avea următoarea explicație:

- a. înregistrat consum de materii prime;
- b. înregistrat aprovizionarea cu materii prime de la furnizori;
- c. înregistrat plus de materii prime la inventar.

6. Descărcarea gestiunii cu valoarea de intrare a produselor finite vândute se înregistrează conform formulei contabile următoare:

- a. 701= 345
- b. 607=345
- c. 4111=345
- d. 711=345

7. Prin articolul contabil:

456	=	1011	10.000		10.000	
-----	---	------	--------	--	--------	--

se înregistrează:

- a. subscrierea la capitalul social cu 10.000 lei;
- b. majorarea capitalului subscris nevărsat cu 10.000 lei;
- c. restituirea aportului în bani de 10.000 lei.

8. Achiziția unui program informatic pentru evidența salariilor se înregistrează astfel:

- a. $\begin{matrix} \% \\ 208 \\ 4426 \end{matrix} = 401$
- b. $\begin{matrix} \% \\ 208 \\ 4426 \end{matrix} = 404$
- c. $\begin{matrix} \% \\ 208 \\ 4427 \end{matrix} = 404$

9. Plata avansului chenzinal, conform listelor de avans, se înregistrează astfel:

- a. 425 = 581
- b. 5311 = 425
- c. 425 = 5311

10. Transformarea TVA neexigibilă în TVA deductibilă se înregistrează astfel:

- a. 4426= 4427
- b. 4428= 4426
- c. 4428 =4427
- d. 4426= 4428

Răspunsuri: 1: a, b, c, d; 2: a, b, c, e; 3: a, b, c, d; 4: c; 5: a; 6: d; 7: a; 8: b; 9: c; 10: d.

Capitolul 5

INVENTARIEREA ȘI INVENTARUL

5.1. Conceptul de inventariere și funcțiile acesteia

Prin natura ei, contabilitatea are menirea de a oferi, în diverse momente ale vieții unei entități, o imagine a poziției financiare, performanței și fluxurilor de trezorerie ale acesteia, cu scopul principal de informare a persoanelor care au un interes în viața entității respective, indiferent de natura acestuia (economic, comercial, financiar etc.). Înregistrarea tranzacțiilor economice și prelucrarea informațiilor rezultate, având drept finalitate raportarea aspectelor anterior menționate, conduce la o situație scriptică a entității. Însă între datele contabilității și realitatea fizică pot să apară nepotriviri. De aceea, pentru verificarea concordanței dintre realitatea faptică și cea din contabilitate, precum și pentru corectarea eventualelor diferențe, este necesară *inventarierea*.

Prin *inventariere* se înțelege, așadar, acțiunea de constatare faptică, la o anumită dată, a existenței elementelor de active, datorii și capitaluri proprii aparținând entităților economico-sociale, precum și a elementelor aflate temporar sau definitiv în gestiunea unei entități, dar care nu figurează în situațiile financiare ale acesteia, făcând obiectul evidenței extrabilanțiere. În cel de-al doilea caz avem în vedere obiectele de inventar date în folosință, dar care rămân în gestiunea unei persoane până la casarea acestora, imobilizările corporale luate cu chirie, bunuri primite în custodie până la vânzare sau returnare, după caz, și exemplele pot continua.

Inventarierea are și o componentă de evaluare, care conduce la stabilirea unor valori ale elementelor din contabilitate, acțiune supusă principiului prudenței. Astfel, ca rezultat al inventarierii, se identifică acele elemente de activ care sunt depreciate (fizic sau moral), precum și acele datorii, efective sau estimate, care trebuie să completeze lista celor existente, având ca rezultat o raportare prudentă a poziției financiare și performanței în situațiile financiare anuale.

În literatura și practica contabilă există și opinia de a folosi noțiunea de *inventar* pentru a defini atât acțiunea de *inventariere*, cât și actul contabil întocmit cu ocazia inventarierii. Cuvântul *inventar*¹²⁵ derivă din latinescul *inventarium*, ce desemna actul care cuprindea averea unei persoane fizice, descrisă și evaluată în mod amănunțit. Dicționarul explicativ al limbii române definește inventarul drept un registru cu statut de act, în care sunt enumerate și descrise cantitativ și valoric toate bunurile care se află într-o gospodărie, într-o instituție, într-un magazin etc.

În normele care reglementează inventarierea¹²⁶ se precizează că aceasta reprezintă „*ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, cantitativ – valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează*”.

Potrivit altei opinii, inventarierea „*reprezintă ansamblul operațiunilor privind constatarea, descrierea și evaluarea existentului faptic de substanțe patrimoniale la un moment dat*”¹²⁷.

Inventarierea, ca *procedeu de constatare faptică*, ce face parte din categoria *procedeele comune disciplinelor economice*, îndeplinește **funcții multiple**, dintre care cele mai semnificative sunt¹²⁸:

a) funcția de stabilire a situației reale a tuturor elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale. Importanța acestei funcții este subliniată și de obligativitatea entităților ce țin contabilitatea de a

¹²⁵ Conform Dicționarului explicativ al limbii române, *inventarul* este „o listă, un catalog, un registru, un document în care sunt enumerate și descrise, cantitativ și valoric, toate bunurile care se află într-o gospodărie, într-o instituție, într-un magazin etc.” (Dicționarul explicativ al limbii române, Editura Academiei R.S. România, București, 1975, p. 439).

¹²⁶ *** Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și modificată; *** OMFP nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 704 din 20.10.2009, pct. 1.

¹²⁷ Horomnea, E., *Bazele contabilității. Concepte și aplicații*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2004, p. 272.

¹²⁸ Budugan, D., Georgescu, I., *Bazele contabilității*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003, pp. 195-196.

efectua cel puțin o inventariere pe an, precum și în cazul începerii/închiderii activității, reorganizării (prin fuziune sau divizare) și alte situații impuse de lege, conform prevederilor art. 8, alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, încorporarea inventarierii între lucrările contabile de închidere a exercițiului permite ca situațiile financiare anuale să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare, profitului sau pierderii entității pentru respectivul exercițiu financiar;

b) funcția de control a concordanței dintre informațiile furnizate de contabilitate și realitatea fizică. Posibilele diferențe care pot exista între evidența scriptică și realitatea faptică sunt rezultatul unor modificări cantitative și calitative determinate de factori obiectivi și subiectivi, pentru care contabilitatea nu are mecanisme de identificare și înregistrare a lor în momentul acțiunii. Prin compararea situației faptice, stabilită prin inventariere, cu situația scriptică din contabilitate se determină plusurile și minusurile de inventar, precum și modul lor de regularizare. Cu ajutorul inventarierii se completează informațiile în legătură cu starea mijloacelor și resurselor la momentul respectiv (bunuri depreciate sau deteriorate total sau parțial, fără mișcare sau greu vandabile, creanțe și obligații incerte ori în litigiu etc.), precum și în legătură cu asigurarea condițiilor de depozitare și păstrare a tuturor valorilor materiale;

c) funcția de calcul și evidență a stocurilor, consumurilor și vânzărilor, în cazul entităților care aplică **metoda inventarului intermitent**. Această variantă de lucru constă în stabilirea ieșirilor de stocuri în cursul perioadei și înregistrarea lor în contabilitate pe baza *inventarierii faptice a stocurilor la sfârșitul perioadei*. În acest caz, ieșirile de stocuri se determină ca diferență între valoarea stocurilor inițiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, și valoarea stocurilor la sfârșitul perioadei stabilite pe baza inventarului¹²⁹. Relația de calcul este următoarea, conform pct. 291, alin. (4) din OMFP nr. 1802/2014:

$$E = Si + I - Sf;$$

în care:

Si reprezintă valoarea stocurilor inițiale;

I – valoarea intrărilor;

E – valoarea ieșirilor;

Sf – valoarea stocurilor finale, stabilite prin inventariere.

La sfârșitul fiecărei perioade de gestiune se stabilesc stocurile finale prin inventariere și se înregistrează în conturile de stocuri, concomitent cu micșorarea cheltuielilor. Aceste stocuri finale vor deveni stocuri inițiale ale perioadei de gestiune următoare și se vor anula prin includerea lor pe cheltuieli la începutul perioadei de gestiune viitoare.

5.2. Clasificarea inventarierilor

Diversitatea scopurilor urmărite prin acțiunile de cunoaștere a situației reale a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale fiecărei entități, perioadele de timp la care se referă, cât și sfera de cuprindere generează diversitatea felurilor inventarierii. Ca urmare, **inventarierile se clasifică după următoarele criterii**¹³⁰:

1. După momentul în care se efectuează activitățile de inventariere, distingem:

a) inventarieri periodice (anuale), ce se efectuează cel puțin o dată pe an și cuprind toate elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale unei entități economico-sociale. În cazul în care, inventarierea este efectuată la începutul activității entității, ea are ca scop principal stabilirea și evaluarea elementelor de natura activelor ce constituie aportul în natură la capitalul social. Inventarierea anuală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se face, de regulă, cu ocazia încheierii exercițiului financiar, avându-se în vedere și specificul activității fiecărei entități. În cadrul entităților economice cu activitate complexă, bunurile pot fi inventariate și înaintea datei de încheiere a exercițiului financiar, cu condiția asigurării valorificării și cuprinderii rezultatelor inventarierii în situațiile financiare întocmite pentru exercițiul financiar respectiv. În baza

¹²⁹ *** OMFP nr. 1802/2014, pct. 291.

¹³⁰ Budugan, D., Georgescu, I., *op. cit.*, pp. 196-197.

5. INVENTARIEREA ȘI INVENTARUL

prevederilor art. 8, alin. (2) din *Legea contabilității*, Ministerul Finanțelor Publice poate aproba excepții de la regula inventarierii anuale pentru unele bunuri cu caracter special aflate în administrarea instituțiilor publice, la propunerea ordonatorilor principali de credite.

b) inventarii exprese, ce se pot efectua¹³¹:

- la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului, sau a altor organe prevăzute de lege;
- ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
- ori de câte ori intervine o predare-primire de gestiune;
- cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;
- în alte cazuri prevăzute de lege.

În cazul în care, în situațiile enumerate mai sus, sunt inventariate toate elementele de natura activelor dintr-o gestiune, aceasta poate ține loc de inventariere anuală, cu aprobarea administratorului, a ordonatorului de credite sau a persoanei care are obligația gestionării entității, cu respectarea prevederilor pct. 4 alin. (4) din OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*, și anume: în situația inventarierii unor gestiuni pe parcursul anului, în Registrul-inventar se cuprinde valoarea stocurilor faptice inventariate și înscrise în listele de inventariere actualizate cu intrările și ieșirile de bunuri din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar. Cu alte cuvinte, nu este necesară o altă inventariere, ci cea existentă este corectată cu modificările conturilor, pentru perioada dintre inventarierea propriu-zisă și sfârșitul exercițiului financiar.

2. După gradul de cuprindere, inventarierea poate fi:

a) inventariere parțială, ce cuprinde numai anumite categorii de bunuri, creanțe etc., aparținând unor anumite gestiuni;

b) inventariere generală, ce privește toate elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii din entitatea economică. Astfel, în baza prevederilor art. 8, alin. (1) din *Legea contabilității*, entitățile economico-sociale au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității, precum și în alte situații.

3. După modalitatea de efectuare, inventarierea poate fi¹³²:

a) inventariere totală, ce se extinde asupra tuturor sortimentelor care formează un element de natura activelor (sortimente de materiale, sortimente de produse) sau asupra tuturor bunurilor dintr-o gestiune, indiferent de natura lor (terenuri, construcții, mărfuri);

b) inventariere prin sondaj, ce cuprinde numai unele sortimente sau numai unele bunuri dintr-o gestiune. Dacă la inventarierea prin sondaj se constată nereguli semnificative, acestea se transformă în inventarii totale.

4. După natura elementelor supuse inventarierii, distingem:

a) inventarierea imobilizărilor necorporale, corporale și financiare;

b) inventarierea stocurilor și a producției în curs de execuție;

c) inventarierea mijloacelor circulante în decontare (creanțelor);

d) inventarierea mijloacelor circulante de trezorerie;

e) inventarierea bunurilor existente în entitate și aparținând altor entități economico-sociale;

f) inventarierea capitalurilor proprii;

g) inventarierea datoriilor.

¹³¹ *** OMFP nr. 2861/2009, pct. 2, alin. (1).

¹³² Oprean, I. ș.a., *Bazele contabilității*, Editura Intelcredo, Deva, 1998, p. 260.

5. În funcție de condițiile în care se desfășoară, inventarierea sunt:

a) *inventarii ordinare*, ce au, de regulă, un caracter normal, planificat;

b) *inventarii extraordinare*, ce sunt impuse de anumite situații de excepție, cum ar fi: calamități naturale, în cazul modificărilor de prețuri, predarea-primirea unei gestiuni etc.

Indiferent de tipul inventarierii sau de elementele care sunt supuse acestei acțiuni, procesul are o serie de etape ce urmează a fi descrise în continuare. Efectuarea inventarierii elementelor de active, datorii și capitaluri proprii, conform Normelor prevăzute în OMFP nr. 2861/2009, este obligatorie atât pentru entități economico-sociale, cât și pentru persoane fizice autorizate.

5.3. Etapele inventarierii

Organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii din cadrul societăților comerciale, societăților/companiilor naționale, regiilor autonome, institutelor naționale de cercetare-dezvoltare, societăților cooperatiste, instituțiilor publice, asociațiilor și celorlalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial, precum și ale persoanelor fizice care desfășoară activități producătoare de venituri se efectuează potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991 republicată, ale reglementărilor contabile aplicabile (vezi OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*), precum și ale OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*. De asemenea, în scopul efectuării inventarierii, conducerea fiecărei entități economico-sociale trebuie să stabilească *proceduri proprii*, cu respectarea tuturor prevederilor legale menționate anterior.

Activitatea de inventariere este deosebit de complexă, derulându-se în mai multe etape succesive, și anume¹³³:

1. *pregătirea inventarierii;*

2. *constatarea, descrierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii supuse inventarierii;*

3. *stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea lor în contabilitate.*

1. Pregătirea inventarierii este o etapă premergătoare inventarierii propriu-zise și constă în luarea unor măsuri cu caracter organizatoric și în efectuarea unor operațiuni de pregătire contabilă.

Răspunderea pentru buna organizare a lucrărilor de inventariere revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității și care elaborează și transmite comisiilor de inventariere proceduri scrise în acest sens, adaptate la specificul activității. Inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se efectuează de către *comisii de inventariere* formate din președinte și membrii comisiei (la entitățile al căror număr de salariați este redus, inventarierea se poate efectua de o singură persoană, conform pct. 6, alin. (2) din OMFP nr. 2861/2009). Din comisia de inventariere nu pot face parte gestionarii depozitelor supuse inventarierii, contabilii care țin evidența gestiunii respective și nici auditorii interni sau statutari. Acolo unde este cazul, comisiile de inventariere sunt coordonate de către o comisie centrală.

De reținut că, în vederea desfășurării în bune condiții a operațiunilor de inventariere și evaluare, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare, tehnică și economică, cunoscătoare a domeniului de activitate specific fiecărei entități economico-sociale.

În vederea bunei desfășurări a operațiunilor de inventariere, *administratorii, ordonatorii de credite sau alte persoane care au obligația gestionării entității trebuie să ia măsuri pentru crearea condițiilor corespunzătoare de lucru comisiei de inventariere*, prin:

- organizarea depozitării valorilor materiale grupate pe sorto-tipo-dimensiuni, codificarea acestora și întocmirea etichetelor de raft;
- ținerea la zi a evidenței tehnico-operative la gestiuni și a celei contabile și efectuarea lunară a confruntării datelor dintre aceste evidențe;
- participarea întregii comisii de inventariere la lucrările de inventariere;

¹³³ Budugan, D., Georgescu, I., *op. cit.*, pp. 198-202.

5. INVENTARIEREA ȘI INVENTARUL

- asigurarea personalului necesar pentru manipularea bunurilor care se inventariază, respectiv pentru sortare, cântărire, măsurare, numărare etc.;

- asigurarea participării la identificarea bunurilor inventariate (calitate, sort, preț etc.) și la evaluare lor, conform reglementărilor contabile aplicabile, a unor specialiști din entitate sau din afara acesteia, la solicitarea responsabilului comisiei de inventariere. Aceste persoane au obligația de a semna listele de inventariere pentru atestarea datelor înscrise;

- dotarea gestiunii cu aparate și instrumente adecvate și în număr suficient pentru măsurare, cântărire, cu citire de coduri de bare etc., cu mijloace de identificare (cataloage, mostre, sonde etc.), precum și cu birotica necesară;

- dotarea comisiei de inventariere cu mijloace tehnice de calcul și de sigilare a spațiilor inventariate;

- asigurarea protecției membrilor comisiei de inventariere în conformitate cu normele de protecție a muncii;

- asigurarea securității ușilor, ferestrelor, porților etc. de la magazine, depozite, gestiuni etc.

Principalele măsuri organizatorice care trebuie luate de către comisia de inventariere sunt următoarele¹³⁴:

a. înainte de începerea operațiunii de inventariere, să ia de la gestionarul răspunzător de gestiunea bunurilor o **declarație scrisă** din care să rezulte dacă:

- gestionează bunuri și în alte locuri de depozitare;
- în afara bunurilor entității respective, are în gestiune și alte bunuri aparținând terților, primite cu sau fără documente;
- are plusuri sau lipsuri în gestiune, despre a căror cantitate ori valoare are cunoștință;
- are bunuri nerecepționate sau care trebuie expediate (livrate), pentru care s-au întocmit documentele aferente;
- a primit sau a eliberat bunuri fără documente legale;
- deține numerar sau alte hârtii de valoare rezultate din vânzarea bunurilor aflate în gestiune sa;
- are documente de primire-eliberare care nu au fost operate în evidența gestiunii sau care nu au fost predate la contabilitate.

b. să identifice toate locurile (încăperile) în care există bunuri ce urmează a fi inventariate;

c. să asigure închiderea și sigilarea spațiilor de depozitare, în prezența gestionarului, ori de câte ori se întrerup operațiunile de inventariere și se părăsește gestiunea;

d. să bareze și să semneze, la ultima operațiune, fișele de magazie, menționând data la care s-au inventariat bunurile, să vizeze documentele care privesc intrări sau ieșiri de bunuri, existente în gestiune, dar neînregistrate, să dispună înregistrarea acestora în fișele de magazie și predarea lor la contabilitate, astfel încât situația scriptică a gestiunii să reflecte realitatea;

e. să verifice numerarul din casă și să stabilească suma încasărilor din ziua curentă, solicitând depunerea numerarului la casieria entității (la gestiunile cu vânzare cu amănuntul);

f. să controleze dacă toate instrumentele și aparatele de măsură sau de cântărire au fost verificate și dacă sunt în bună stare de funcționare;

g. în cazul în care gestionarul nu s-a prezentat la data și ora fixate pentru începerea operațiunilor de inventariere, comisia de inventariere sigilează gestiunea și comunică aceasta comisiei centrale sau administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării entității, conform procedurilor proprii privind inventarierea. Aceste persoane au obligația să încunoștințeze imediat, în scris, pe gestionar despre reprogramarea inventarierii ce trebuie să se efectueze, indicând locul, ziua și ora fixate pentru începerea operațiunilor de inventariere.

Dacă operațiunile de aprovizionare-livrare a bunurilor nu pot fi suspendate, se prevede crearea unei zone tampon în care să se depoziteze bunurile primite în timpul inventarierii sau să se permită expedieri la clienți, iar operațiunile respective se vor efectua numai în prezența comisiei de inventariere, care va menționa pe documentele respective „*primit/eliberat în timpul inventarierii*”, după caz, în scopul evitării inventarierii duble sau a omisiunilor.

¹³⁴ *** OMFP nr. 2861/2009, pct. 8.

2. Constatarea, descrierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii supuse inventarierii în conformitate cu realitatea faptică reprezintă inventarierea propriu-zisă. Această etapă presupune efectuarea următoarelor lucrări:

a) *Constatarea* se efectuează la locurile de existență, de depozitare sau păstrare a bunurilor, prin numărare, cântărire, măsurare ori prin alte mijloace de determinare a existenței faptice a acestora, în funcție de natura elementelor inventariate și a documentelor care atestă titlul de proprietate. *Imobilizările corporale* care în perioada inventarierii se află *în afara entității* (vapoare, locomotive, vagoane, avioane, autovehicule etc.), plecate în cursă de lungă durată, mașinile de forță și utilajele energetice, mașinile, utilajele și instalațiile de lucru, aparatele și instalațiile de măsurare, control și reglare și mijloacele de transport date pentru reparații în afara entității se inventariază înaintea ieșirii lor temporare din gestiunea entității sau prin confirmare scrisă primită de la entitatea unde acestea se găsesc, potrivit procedurilor proprii aprobate.

Un regim special îl au *creanțele și obligațiile față de terți*, care sunt supuse verificării și confirmării pe baza extraselor soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor de creanțe și datorii care dețin ponderea valorică în totalul soldurilor acestor conturi, potrivit „Extrasului de cont” sau a punctajelor reciproce scrise.

Pentru furnizor:

- permite estimarea riscului de neîncasare;
- confirmă valoarea nominală a creanțelor față de clienți.

Pentru client:

- confirmă datoria din contabilitate;
- dacă nu există o confirmare de sold la inventariere sau o altă modalitate de confirmare a debitelor și luând în calcul termenul de prescripție de 3 ani, prevăzut la art. 2517 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, se poate recomanda prescrierea datoriei prin trecerea ei pe venituri (se întocmește Notă justificativă privind prescrierea de datorii, urmată de o Decizie de prescriere a datoriei, semnată de administrator, ordonator de credite sau altă persoană care are obligația gestionării entității).

De reținut că determinarea stocurilor faptice se face astfel încât să se evite omiterea ori inventarierea de două sau de mai multe ori a acelorași bunuri¹³⁵.

b) *Descrierea* se face în mod amănunțit, precizându-se denumirea, felul, cantitatea, calitatea, dimensiunile și orice alte indicații necesare pentru o cât mai clară identificare a fiecărui element în parte. De exemplu, în listele de inventariere a materialelor de masă, lichidelor etc. se menționează modul cum s-a făcut inventarierea, precum și datele tehnice care au stat la baza calculelor. Completarea listelor de inventariere se efectuează:

- fie folosind sistemul informatic de prelucrare automată a datelor;
- fie prin înscrierea elementelor de active identificate, fără spații libere și fără ștersături, conform procedurilor interne aprobate.

Toate bunurile inventariate, grupate pe locuri de depozitare, pe gestiuni și pe categorii de bunuri, se înscriu în *listele de inventariere*, care se semnează pe fiecare filă, de către președintele și membrii comisiei de inventariere, de către gestionari și de către specialiști solicitați de către președintele comisiei de inventariere pentru participarea la identificarea bunurilor inventariate. Un model de listă de inventariere se prezintă ca în figura nr. 5.1.

¹³⁵ *** OMFP nr. 2861/2009, pct. 21.

5. INVENTARIEREA ȘI INVENTARUL

Unitatea			Listă de inventariere					Gestiunea					Pagina	
Magazia			Data:					Loc de depozitare					
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau nr. de inventar	U/M	CANTITĂȚI				Preț unitar	VALOAREA CONTABILĂ			Valoarea de inventar	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferențe			Valoarea	Diferențe			Valoarea	Motivul (cod)
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Numele și prenumele		Comisia de inventariere				Gestionar (Responsabil imobilizări corporale)						Contabilitate		
Semnătura														

Figura nr. 5.1. – Listă de inventariere

În listele de inventariere a *imobilizărilor necorporale și corporale aflate în curs de execuție* se menționează pentru fiecare obiect în parte, pe baza constatării la fața locului: denumirea obiectului și valoarea determinată potrivit stadiului de execuție, pe baza valorii din documentația existentă (valută), precum și în funcție de volumul lucrărilor realizate la data inventarierii. Materialele și utilajele primite de la beneficiari pentru montaj și neîncorporate în lucrări se inventariază separat.

Bunurile aflate asupra angajaților la data inventarierii (echipament, cazarmament, scule, unelte etc.) se inventariază și se trec în liste de inventariere distincte, specificându-se persoanele care răspund de păstrarea lor. În cadrul evidențierii acestora pe formații și locuri de muncă, bunurile vor fi centralizate și comparate cu datele din evidența tehnico-operativă, precum și cu cele din evidența contabilă.

Bunurile existente în entitate și aparținând altor entități (închiriate, în leasing, în concesiune, în administrație, în custodie, primite în vederea vânzării în regim de consignație, spre prelucrare etc.) se inventariază și se înscriu în *liste de inventariere distincte*. Listele de inventariere pentru aceste bunuri trebuie să conțină informații cu privire la numărul și data actului de predare-primire și ale documentului de livrare, precum și alte informații. O copie de pe aceste liste se trimite, de regulă, și persoanei juridice sau fizice, române sau străine, după caz, căreia îi aparțin bunurile respective, în termen de cel mult 15 zile lucrătoare de la terminarea inventarierii, urmând ca proprietarul bunurilor să comunice eventualele nepotriviri în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea listelor de inventariere. În caz de nepotriviri, entitatea deținătoare este obligată să clarifice situația diferențelor respective și să comunice constatările sale persoanei fizice sau juridice căreia îi aparțin bunurile respective, în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea sesizării.

Pentru *bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum și pentru creanțele și obligațiile incerte ori în litigiu* se întocmesc *liste de inventariere distincte sau situații analitice* separate, după caz.

Lista de inventariere servește ca document pentru stabilirea lipsurilor și plusurilor de bunuri și valori, constatate cu ocazia inventarierii, precum și pentru constatarea depreciilor. Din această afirmație, desprindem faptul că inventarierea are două dimensiuni:

a. o **dimensiune cantitativă** – aceasta conduce la constatarea plusurilor și minusurilor de inventar. O imobilizare constată plus la inventar se va înregistra ca o subvenție nemonetară, deoarece trebuie avut în vedere faptul că imobilizarea va genera cheltuieli prin amortizare, iar subvenția, venituri din exploatare, în aceeași durată de viață utilă. Stocurile constatate plus la inventariere vor genera reduceri de costuri, deoarece se pleacă de la premisa că acestea au fost date în consum sau în folosință pe bază de documente justificative, fără ca acest lucru să aibă loc și în realitate¹³⁶. Plusul de inventar la elementele de trezorerie conduce la înregistrarea unui venit financiar. În cazul minusurilor de inventar, înregistrarea va conduce la ieșirea din evidență a activului constatat lipsă, la valoarea lui din contabilitate. Ulterior, bunul poate fi sau nu imputat unui gestionar. În primul caz, se întocmește o Decizie de imputare (cod 14-8-2), care este adusă la cunoștința vinovatului. Acesta semnifică un Angajament de plată, prin care își asumă plata despăgubirii, personal sau ca reținere din salariu, dacă

¹³⁶ *** OMFP nr. 2634/2015, Grupa III Bunuri de natura stocurilor.

este cazul. În cazul al doilea, entitatea va întocmi o autofaktură, pentru colectarea taxei aferente cheltuielii înregistrate;

b. o dimensiune valorică – aceasta conduce la aplicarea principiului prudenței, prin compararea valorii din contabilitate a activelor (col. 9, figura nr. 5.1.) cu valoarea lor actuală, stabilită cu ocazia inventarierii (col. 12).

Pentru inventarierea *elementelor de natura activelor care nu au substanță materială, a datoriilor și capitalurilor proprii* este suficientă prezentarea lor în *situații analitice* distincte care să fie totalizate și să justifice soldurile conturilor sintetice respective în care acestea sunt cuprinse și care se preiau în Registrul-inventar.

c) *Evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii cu ocazia inventarierii* se face potrivit prevederilor reglementărilor contabile aplicabile¹³⁷, precum și ale normelor emise în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice¹³⁸. Evaluarea se va efectua cu respectarea *principiului permanenței metodelor*, potrivit căruia modelele și regulile de evaluare trebuie menținute, asigurându-se comparabilitatea în timp a informațiilor contabile. De asemenea, la stabilirea *valorii de inventar* a bunurilor se va aplica *principiul prudenței*, potrivit căruia se va ține seama de toate ajustările de valoare datorate depreciierilor sau pierderilor de valoare.

Practic, în cazul elementelor de activ, pot apărea două situații:

1. valoarea de inventar constatată este *superioară* valorii din contabilitate a activului inventariat. În acest caz, aplicarea principiului prudenței impune ignorarea plusului de valoare, deoarece nu reflectă o atitudine prudentă privind prezentarea informației financiar-contabile în situațiile financiare anuale;

2. valoarea de inventar este *mai mică* decât valoarea din contabilitate a activului. În acest caz, se consideră, conform principiului prudenței, că activul este depreciat și trebuie înregistrate ajustări pentru depreciere, astfel încât acesta să fie raportat în situațiile financiare anuale la cea mai mică valoare dintre valoarea contabilă și cea de inventar. Ajustarea pentru depreciere va fi înregistrată în contabilitate prin recunoașterea unei cheltuieli, deoarece ea semnifică o pierdere de valoare a unui activ. Trebuie reținut faptul că activele rămân înregistrate în contabilitate la valoarea lor, ajustările pentru depreciere funcționând ca o rectificare a acestei valori, fiind conturi cu funcțiune de pasiv. Ajustările pentru depreciere sunt deprecieri reversibile, în sensul în care este posibil ca, la următoarea inventariere, să se constate că deprecierea nu mai există. În consecință, ea va fi anulată sau diminuată prin trecerea ei pe venituri.

Un caz deosebit îl reprezintă imobilizările amortizabile, deoarece, în cazul acestora, trebuie luată în calcul și ideea de amortizare, ca depreciere ireversibilă. *Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale*, cu ocazia inventarierii, se face la *valoarea de inventar*, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. Fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție. Corectarea valorii acestora și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă:

♦ fie prin înregistrarea unei *amortizări suplimentare*, în cazul în care se constată o *depreciere ireversibilă*;

♦ fie prin constituirea sau suplimentarea *ajustărilor pentru depreciere*, în cazul în care se constată o *depreciere reversibilă* a acestora.

Ca urmare a constatării diferențelor dintre valoarea contabilă a unui activ și valoarea lui de inventar, în situațiile financiare anuale, mai precis în bilanț, acesta este evaluat astfel:

a. la *valoarea contabilă* – dacă aceasta este mai mică decât valoarea constatată la inventariere. Astfel, în cazul activelor imobilizate (necorporale, corporale sau financiare), acestea vor fi evaluate la cost, mai puțin amortizarea (dacă este cazul) sau la valoarea reevaluată (doar în cazul imobilizărilor corporale), mai puțin amortizarea (dacă este cazul), în cazul în care entitatea a recurs la acest proces pentru a prezenta activele la valoarea lor de piață. În cazul stocurilor, acestea vor fi prezentate la cost, reflectat în soldul debitor al conturilor specifice. Creanțele în lei se evaluează la valoarea nominală, iar investițiile pe termen scurt la cost. Disponibilitățile bănești, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivele, ipotecile, precum și alte valori aflate în

¹³⁷ *** OMFP nr. 1802/2014, Capitolul 3, Regulile generale de evaluare.

¹³⁸ *** OMFP nr. 2861/2009.

5. INVENTARIEREA ȘI INVENTARUL

caseria entităților se prezintă în bilanț în conformitate cu prevederile legale. În esență, valoarea de prezentare a activelor în bilanț este dată de soldul debitor al acestora la data închiderii exercițiului financiar, excepție făcând imobilizările amortizabile, caz în care trebuie scăzută deprecierea calculată ca amortizare;

b. la valoarea de inventar – dacă aceasta este mai mică decât valoarea contabilă a activelor, deoarece reflectă o atitudine prudentă din partea entităților care publică situațiile financiare anuale. În acest al doilea caz, valoarea contabilă a activelor este diminuată cu ajustările pentru depreciere, care au scopul de a *rectifica* această valoare¹³⁹. Ca rezultat, pot apărea următoarele situații:

- imobilizările amortizabile vor fi reflectate în bilanț la cost sau valoare reevaluată, după caz, diminuată cu amortizarea și ajustările pentru depreciere până la nivelul valorii de inventar;

- stocurile vor fi reflectate în bilanț la *valoarea realizabilă netă*, calculată ca diferență între valoarea lor contabilă și ajustările pentru depreciere constituite;

- creanțele se vor prezenta la *valoarea lor probabilă de încasat*, calculată ca diferență între valoarea lor nominală și ajustările pentru depreciere. De asemenea, societățile au opțiunea de a transfera creanțele cu risc de neîncasare într-un cont distinct, numit clienți incerți sau în litigiu (dacă este cazul);

- investițiile pe termen scurt în entități necotate (care nu sunt listate la bursa de valori) sunt înregistrate la valoare de inventar, dacă în urma inventarierii se stabilește că acestea sunt depreciate.

Un specific anume au elementele de natura *creanțelor și a datoriilor exprimate în valută și a celor cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute*, pentru care evaluarea se face la *cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României*, valabil pentru data încheierii exercițiului financiar. Bineînțeles, dacă acestea sunt depreciate, vor fi raportate în bilanț la valoare probabilă de încasat. De asemenea, *disponibilitățile bănești și alte valori similare în valută* se evaluează în bilanț la *cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României*, valabil pentru data încheierii exercițiului financiar.

Înscrierea în listele de inventariere a *mărcilor poștale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, a tichetelor de masă, a tichetelor cadou, a tichetelor de creșă, a tichetelor de vacanță, a bonurilor cantități fixe, a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziții și altele asemenea* se face la *valoarea lor nominală*, cu excepția timbrelor cu valoare filatelică. În cazul unor bunuri de această natură depreciate sau fără utilizare se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

Până acum am discutat despre active, deoarece ele pot suferi cele mai multe modificări de valoare ca urmare a inventarierii.

Datoriile se evaluează în bilanț la valoare nominală. Dacă, în urma aplicării principiului prudenței, se constată diferențe în plus între valoarea de inventar și valoarea contabilă, acestea se înregistrează în contabilitate pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Capitalurile proprii rămân evidențiate la valorile din contabilitate, ele rezultând în urma diferenței dintre valoarea activelor și cea a datoriilor (avem în vedere ecuația bilanțieră $Cpr = A - D$), așa cum rezultă ele în urma inventarierii.

3. Stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea lor în contabilitate constituie etapa în care se întocmesc situațiile comparative necesare pentru stabilirea rezultatelor inventarierii, precum și aceea în care se înfăptuiesc operațiile de regularizare a diferențelor constatate la inventariere și înregistrarea lor. *Determinarea rezultatelor inventarierii se face prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.* Rezultatele inventarierii se înscriu de către comisia de inventariere într-un proces verbal.

Procesul-verbal privind rezultatele inventarierii trebuie să conțină, în principal, următoarele elemente:

- ♦ data întocmirii;
- ♦ numele și prenumele membrilor comisiei de inventariere;
- ♦ numărul și data deciziei de numire a comisiei de inventariere;

¹³⁹ Ajustările pentru depreciere sunt conturi rectificative de pasiv, care se constituie pe seama unei cheltuieli, de exploatare sau financiară, după caz.

- ◆ gestiunea/gestiunile inventariate;
- ◆ data începerii și terminării operațiunii de inventariere;
- ◆ rezultatele inventarierii;
- ◆ concluziile și propunerile comisiei cu privire la cauzele plusurilor și ale lipsurilor constatate și la persoanele vinovate, precum și propuneri de măsuri în legătură cu acestea;
- ◆ volumul stocurilor depreciate, fără mișcare, cu mișcare lentă, greu vandabile, fără desfacere asigurată și propuneri de măsuri în vederea reintegrării lor în circuitul economic;
- ◆ propuneri de scoatere din funcțiune a imobilizărilor corporale, respectiv din evidență a imobilizărilor necorporale, propuneri de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar și declasare sau casare a unor stocuri;
- ◆ constatări privind păstrarea, depozitarea, conservarea, asigurarea integrității bunurilor din gestiune;
- ◆ alte aspecte legate de activitatea gestiunii inventariate.

Pentru elementele de natura activelor la care s-au constatat deprecieri, pe baza listelor de inventariere întocmite distinct, comisia de inventariere face propuneri de înregistrare a unor ajustări pentru depreciere ori a unor amortizări suplimentare, după caz, arătând, totodată, cauzele care au determinat aceste deprecieri.

Pentru toate plusurile, minusurile și deprecierea constatate la bunuri, precum și pentru pagubele determinate de expirarea termenelor de prescripție a creanțelor sau din alte cauze, comisia de inventariere solicită explicații scrise de la persoanele care au răspunderea gestionării bunurilor, respectiv a urmăririi decontării creanțelor. Pe baza explicațiilor primite și a documentelor analizate, comisia de inventariere stabilește natura lipsurilor, pierderilor, pagubelor și deprecierea constatate, precum și natura plusurilor, propunând modul de regularizare a diferențelor dintre datele din contabilitate și cele factice, rezultate în urma inventarierii. Ca urmare, putem avea următoarele situații:

- în cazul plusurilor în gestiune, bunurile respective se evaluează potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

- în cazul lipsurilor, acestea pot fi:

- neimputabile – în această situație, lipsa doar se constată, iar entitatea emite o autofaktură pentru colectarea taxei aferente cheltuielii înregistrate cu scoaterea activului din evidență, în cazul firmelor înregistrate în scopuri de TVA;

- imputabile. În acest caz, administratorii vor lua măsura imputării acestora persoanelor vinovate, la valoarea lor de înlocuire¹⁴⁰, stabilită în funcție de prețul pieței.

La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile din gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se va avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente. Lista bunurilor pentru care există riscul de confuzie se stabilește și se aprobă anual de către administratori, ordonatorii de credite sau persoana care are obligația gestionării;

- diferențele constatate în plus sau în minus să privească aceeași perioadă de gestiune și aceeași gestiune.

Compensarea se face pentru cantități egale între plusurile și lipsurile constatate. Diferența stabilită în minus în urma compensării și aplicării cotelor de scăzăminte¹⁴¹, reprezentând prejudiciu pentru entitate, se recuperează de la persoanele vinovate, conform Deciziei de imputare.

¹⁴⁰ Prin *valoare de înlocuire* se înțelege costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, care cuprinde prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de transport, aprovizionare și alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv.

¹⁴¹ Pierderile care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscare, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, seurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biologice, în procesul de

5. INVENTARIEREA ȘI INVENTARUL

Propunerile cuprinse în procesul-verbal al comisiei de inventariere se prezintă, în termen de 7 zile lucrătoare de la data încheierii operațiunilor de inventariere, administratorului, ordonatorului de credite sau persoanei responsabile cu gestiunea entității. Acesta, cu avizul conducătorului compartimentului financiar-contabil și al conducătorului compartimentului juridic, decide asupra soluționării propunerilor făcute, cu respectarea dispozițiilor legale.

Conform art. 7, alin. (3) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, rezultatele inventarierii trebuie înregistrate în evidența tehnico-operativă, cât și în contabilitate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în termen de cel mult 7 zile lucrătoare de la data aprobării procesului-verbal de inventariere de către administrator, ordonatorul de credite sau persoana responsabilă cu gestiunea entității, conform prevederilor pct. 45, alin. (1) din OMFP nr. 2861/2009.

Pe baza datelor cuprinse în listele de inventariere, procesele-verbale de inventariere și situațiile analitice, după caz, se întocmește **Registrul-inventar**. Acesta este un document contabil obligatoriu (nu și în cazul inventarierilor parțiale ori a celor efectuate în cursul anului, atunci când entitatea efectuează mai multe inventarieri) în care se înscriu rezultatele inventarierii elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, grupate după natura lor, conform structurii posturilor din bilanț. O pagină din Registrul-inventar se prezintă ca în figura nr. 5.2.

.....
(Unitatea)

Nr. pagină.....

REGISTRUL-INVENTAR

la data de

Nr. crt.	Recapitulăția elementelor inventariate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoarea	Cauzele diferenței
1	2	3	4	5	6
Întocmit,				Verificat,	

Figura nr. 5.2. – Pagină din Registrul-inventar

În cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, datele rezultate din operațiunea de inventariere se actualizează cu intrările sau ieșirile din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar, datele actualizate fiind apoi cuprinse în registrul-inventar. Operațiunea de actualizare a datelor rezultate din inventariere se va efectua astfel încât la sfârșitul exercițiului financiar să fie reflectată situația reală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Completarea registrului-inventar se efectuează în momentul în care se stabilesc soldurile tuturor conturilor bilanțiere, inclusiv cele aferente impozitului pe profit/venit, și ajustările pentru depreciere, după caz. Acesta este obligatoriu atât pentru entitățile economico-sociale, cât și pentru persoanele fizice autorizate.

Pe baza Registrului-inventar și a bilanței de verificare întocmite la finele exercițiului financiar se întocmește bilanțul, parte componentă a situațiilor financiare anuale.

5.4. Întrebări și teste-grilă

5.4.1. Întrebări

1. Definiți conceptul de inventariere.
2. Care sunt funcțiile inventarierii?
3. Care sunt etapele inventarierii?
4. Ce înțelegeți prin valoarea de inventar?

comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).

5. INVENTARIEREA ȘI INVENTARUL

5. Cum se face evaluarea la inventariere a elementelor de creanță? Ce se raportează în situațiile financiare anuale?
6. Cum poate fi definită valoarea contabilă a stocurilor? Cum diferă aceasta de valoarea realizabilă netă?
7. Arătați care sunt diferențele dintre inventarierea generală și cea parțială.

5.4.2. Teste-grilă

1. Etapele inventarierii sunt:

- a) pregătirea inventarierii, inventarierea generală și parțială, cât și stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea lor în contabilitate;
- b) pregătirea inventarierii, constatarea, descrierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii supuse inventarierii cât și stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea lor în contabilitate;
- c) pregătirea inventarierii, inventarierea totală și prin sondaj, cât și stabilirea rezultatelor inventarierii și înregistrarea lor în contabilitate.

2. După momentul în care se efectuează activitățile de inventariere, distingem:

- a) inventarieri periodice și inventarieri exprese
- b) inventarieri anuale și inventarieri periodice
- c) inventarieri periodice și inventarieri parțiale

3. După gradul de cuprindere, inventarierea poate fi:

- a) inventariere parțială
- b) inventariere generală
- c) inventariere totală
- d) inventariere prin sondaj

4. Toate bunurile inventariate, grupate pe gestiuni și categorii de bunuri, se înscriu în:

- a) Registrul-inventar
- b) Procesul-verbal de inventariere
- c) Lista de inventariere

5. Registrul-inventar este un document contabil obligatoriu de înregistrare zilnică și de grupare a rezultatelor inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

- a) corect
- b) fals

6. Evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia și prețul pieței. Fac obiectul evaluării și imobilizările în curs de execuție. Corectarea valorii acestora și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează, în funcție de tipul de depreciere existentă:

- a) fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă;
- b) fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

7. Precizați care din următoarele afirmații sunt adevărate:

- a) în cazul în care se constată un risc de neîncasare, creanțele sunt raportate în situațiile financiare anuale la valoarea lor probabilă de încasat;
- b) indiferent de tipul deprecierei unui activ imobilizat corporal, aceasta nu se poate înregistra decât ca depreciere reversibilă;
- c) stocurile nu se pot deprecia pe parcursul unui exercițiu financiar;
- d) plusul de inventar privind numerarul se înregistrează ca un venit financiar pentru entitate.

Răspunsuri: 1: b; 2: a; 3: a, b; 4: c; 5: b; 6: a, b; 7: a, d

Capitolul 6

CALCULAȚIA COSTURILOR

6.1. Aspecte conceptuale privind calculația costurilor

Calculația costurilor are în vedere toate lucrările efectuate cu scopul de a obține informații privind costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, activităților sau altor obiecte de calculație. Informațiile legate de calculația costurilor sunt oferite de către contabilitatea de gestiune, cel de-al doilea circuit al contabilității, pe lângă contabilitatea financiară. Contabilitatea de gestiune oferă informații care să asigure o gestionare eficientă a averii, respectiv:

- informații legate de costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor, pentru persoanele juridice care desfășoară activități de producție, prestări de servicii, precum și de costul bunurilor vândute pentru persoanele juridice care desfășoară activități de comerț;
- informații care stau la baza bugetării și controlului activității de exploatare;
- informații necesare analizelor financiare în vederea fundamentării deciziilor manageriale privind conducerea activității interne;
- alte informații impuse de realizarea unui management performant.

Contabilitatea de gestiune furnizează informații necesare elaborării de rapoarte și analize interne utilizate de managementul unității în luarea deciziilor. Cerințele de prezentare și analiză a informațiilor oferite de contabilitatea de gestiune nu sunt limitative. La organizarea contabilității de gestiune se va urmări ca informațiile obținute să satisfacă atât necesitățile de informare existente, cât și pe cele în continuă schimbare.

Organizarea lucrărilor privind calculația costurilor¹⁴² depinde de o serie de factori, cum ar fi: mărimea unității, structura organizatorică a acesteia, tipul și modul de organizare a producției, tehnologia de fabricație, gradul de integrare a producției, caracterul producției etc. în scopul determinării costurilor unitare astfel încât bunurile, lucrările, serviciile să poată fi evaluate și recunoscute în contabilitatea financiară, iar prețurile de vânzare să poată fi stabilite și verificate, precum și pentru analiza costurilor și a eficienței activității.

În teoria costurilor se folosesc o serie de concepte care vor fi prezentate pe scurt în continuare.

*Calculația costurilor reprezintă ansamblul de operații matematice folosite de o entitate economico-socială pentru determinarea costului unitar al unui produs, al unei lucrări executate, al unui serviciu prestat sau a altor obiecte de calculație*¹⁴³.

În general, *costul de producție* exprimă efortul de muncă vie și materializată pe care o organizație îl depune efectiv pentru fabricarea unui produs, pentru executarea unei lucrări sau prestarea unui serviciu. În acest context, costul trebuie considerat ca un rezultat generat de un consum efectiv de resurse pentru obținerea unui produs, lucrare sau serviciu.

Noțiunea de cheltuieli nu este sinonimă cu cea de cost. De fapt, sfera cheltuielilor este mai largă decât cea a costurilor. *Cheltuielile* „reprezintă consumurile de mijloace economice care se efectuează pentru exploatarea, întreținerea și administrarea de la o zi la alta, în vederea menținerii activelor angajate în organizarea unei activități economice”¹⁴⁴.

Într-o altă accepțiune, „cheltuielile cuprind sume sau valori plătite sau de plată: fie pentru contravaloarea mărfurilor, aprovizionărilor, lucrărilor și serviciilor consumate de către o întreprindere, cât și din avantajele care i-au fost acordate, fie în virtutea unei obligații legale pe care întreprinderea trebuie să o îndeplinească; fie în mod excepțional, fără contraprestație”¹⁴⁵.

¹⁴² *** OMFP nr. 1826/2003, secțiunea 2.

¹⁴³ Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, I., Rusu, A., *Introducere în contabilitate: concepte și aplicații*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2016, p. 349.

¹⁴⁴ Bușe, G., *Dicționar complet al economiei de piață*, Ed. Societatea Informația, București, 1994, p. 74.

¹⁴⁵ Fundătură, D., *Dicționar de management*, Ed. Diacon Coresi, București, 1992, p. 54.

6. CALCULAȚIA COSTURILOR

Din definițiile analizate se poate observa că, de fapt, noțiunea de cheltuieli este puțin mai largă decât cea de cost, avându-se în vedere și restricțiile fiscale (nu se includ în costurile de producție amenzile, penalitățile de întârziere, cheltuielile cu impozitul pe profit etc.).

Pentru început, se va face o scurtă incursiune prin tipurile de costuri care pot fi întâlnite, clasificate după mai multe criterii, după cum urmează:

1. În funcție de modul de identificare la nivel de produs, serviciu, lucrare, comandă, fază, activitate, funcție, centru etc., distingem:

- *costuri directe* – costurile pot fi stabilite fără echivoc pe produs, lucrare, serviciu, cum ar fi costurile cu o parte dintre resursele umane, costurile cu materiile prime sau materialele utilizate, energia consumată în scopuri tehnologice, alte cheltuieli directe;
- *costuri indirecte* – costurile nu pot fi identificate pe fiecare pe produs, lucrare, serviciu, ci doar la nivel de secție, atelier, întreprindere, cum ar fi costurile cu personalul administrativ, costurile cu materialele consumabile, costurile cu închirierea unor echipamente ce acoperă mai multe activități etc. O parte dintre aceste costuri mai sunt întâlnite și sub denumirea de costuri generale de administrație.

2. În funcție de comportamentul lor în timp, întâlnim:

- *costuri fixe* – rămân constante, indiferent de volumul producției. În această categorie pot fi încadrate costurile cu personalul indirect productiv (maiștri, tehnicieni, ingineri) plătit la nivelul unei perioade de timp și nu în funcție de activitățile desfășurate, costurile cu spațiile folosite (amortizarea halelor de producție), costurile cu personalul administrativ etc. Cea mai mare parte a costurilor indirecte se regăsesc în costurile fixe;
- *costuri variabile* – sunt formate din costurile directe, variind în funcție de volumul activităților desfășurate, dar și o parte din cheltuielile indirecte. Astfel, întâlnim costurile cu resursele umane, costurile cu echipamentele, materiile prime și materialele, costurile cu spațiile care variază în funcție de durata și specificul activităților.

3. Din punct de vedere al sferei de raportare, distingem:

- *costul de producție* - cuprinde costurile directe aferente producției: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte costuri directe de producție, costul proiectării produselor, cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora;
- *costul complet* - determinat prin adăugarea la costul de producție a cheltuielilor generale de administrație și a cheltuielilor de desfacere, repartizate rațional.

4. Din punctul de vedere al sferei de referință, distingem:

- *costul produsului* – cuprinde toate cheltuielile asociate cu bunurile achiziționate sau cu produsele fabricate în scopul revânzării sau destinate consumului intern;
- *costul perioadei* – delimitează cheltuielile angajate care nu au legătură directă cu achiziția sau cu producerea de bunuri și servicii în vederea revânzării. Ele sunt recunoscute în rezultatul perioadei de referință fără a se stabili o legătură cu stocul cumpărat sau cu produsul revândut.

Această clasificare nu este una exhaustivă, fiind necesar să fie adaptată și în funcție de specificul activității, ariei de întindere, localizare.

În timp ce contabilitatea financiară ia în considerare totalitatea cheltuielilor efectuate, contabilitatea de gestiune recunoaște doar o parte dintre acestea în vederea determinării costului de producție¹⁴⁶. Astfel, în costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor nu se includ următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit¹⁴⁷:

- pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
- regiile generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și în locul în care se găsesc în prezent;

¹⁴⁶ Toma, C., *Contabilitate financiară*, ediția a III-a, revizuită și adăugită, Editura Tipo Moldova, Iași, 2018, p. 463.

¹⁴⁷ *** OMF nr. 1826/2003, 2.3.

6. CALCULAȚIA COSTURILOR

- costurile de desfacere;
- regia fixă nealocată costului.

Având în vedere aceste considerente, vom întâlni adesea noțiunile de¹⁴⁸:

- *cheltuielile încorporabile în costuri* se referă la cheltuielile angajate și recunoscute în contabilitatea financiară, care sunt înregistrate în contabilitatea de gestiune fie sub formă de costuri ale perioadei, fie sub formă de costuri ale produselor. În această situație se află cheltuielile de exploatare, dar și cele cu dobânzile aferente produselor cu ciclu lung de fabricație (cheltuieli financiare);
- *cheltuielile neîncorporabile în costuri* au în vedere cheltuielile înregistrate numai în contabilitatea financiară și care nu vor fi incluse în costuri în contabilitatea de gestiune, deoarece nu condiționează realizarea produselor, lucrărilor sau serviciilor (pierderi tehnologice, amenzi, cheltuieli din diferențe de curs valutar etc.);
- *cheltuielile adăugate sau supletive* sunt costuri recunoscute doar în contabilitatea de gestiune fără a se regăsi în calitatea de cheltuieli în contabilitatea financiară. Altfel spus, sunt costuri fără echivalent în cheltuieli (de exemplu: salariul întreprinzătorului, dobânzile calculate pentru capitalul propriu).

Pentru înțelegerea acestor noțiuni, vom prezenta în continuare un exemplu privind identificarea cheltuielilor încorporabile și neîncorporabile. În cursul unei perioade de gestiune s-au înregistrat în contabilitatea financiară a unui producător de pâine*, următoarele cheltuieli:

- consum de făină: 26.000 lei, din care 3.000 lei valoarea sacilor cu făină distruși de o inundație;
- energie electrică: 2.400 lei;
- apă: 1.200 lei;
- amortizarea utilajelor și a spațiului de producție: 5.800 lei;
- salariile angajaților: 55.000 lei;
- cheltuielile cu diferențele de curs valutar: 240 lei;
- asigurarea construcțiilor: 920 lei;
- amenzi: 300 lei.

Total cheltuieli: 91.860 lei.

Gruparea cheltuielilor în încorporabile și neîncorporabile este prezentată în tabelul nr. 6.1.

Tabelul nr. 6.1. Identificarea cheltuielilor încorporabile și neîncorporabile

Nr. crt.	Cheltuieli	Cheltuieli încorporabile	Cheltuieli neîncorporabile	Total
1	Materii prime (făină)	23.000	3.000	26.000
2	Energie electrică	2.400	-	2.400
3	Apa	1.200	-	1.200
4	Amortizarea imobilizărilor	5.800	-	5.800
5	Salariile angajaților	55.000	-	55.000
6	Cheltuielile cu diferențele de curs valutar	-	240	240
7	Asigurarea construcțiilor	920	-	920
8	Amenzi	-	300	300
9	Total	88.320	3.540	91.860

Din totalul cheltuielilor de 91.860 lei nu sunt incluse în costuri cheltuieli în valoare de 3.540 lei (făina distrusă de inundație, cheltuielile financiare și amenzi).

¹⁴⁸ *** Politici contabile privind determinarea costurilor și rezultatelor, CECCAR Business Magazine, Expertiza și auditul afacerilor, nr. 15-16, 2018.

* Pentru simplificare și înțelegerea noțiunilor, s-au avut în vedere doar principalele cheltuieli care pot să apară.

6.2. Principii de aplicat în calculația costurilor

Pentru asigurarea unui conținut real și exact al structurii costurilor sunt adoptate reglementări. La nivel național pentru organizarea contabilității de gestiune și implicit a calculației costurilor se aplică OMFP nr. 1826/2003. Pentru a se asigura un cadru de organizare a contabilității de gestiune, la fel ca la contabilitatea financiară, legiuitorul (specialiștii Ministerului Finanțelor Publice) recomandă respectarea unor principii. Astfel, regăsim¹⁵⁰:

1. **Principiul separării cheltuielilor care privesc obținerea bunurilor, lucrărilor, serviciilor de cheltuielile care nu sunt legate de achiziția, producția sau prelucrarea acestora** presupune ca la nivelul obiectelor de calculație stabilite de fiecare persoană juridică să se separe cheltuielile atribuibile obiectelor respective de cheltuielile ocazionate de restul activității. Cheltuielile care nu participă la obținerea obiectelor de calculație menționate pot fi (în funcție de doctrina economică adoptată): cheltuielile de administrație, cheltuielile de desfacere, regia fixă nealocată costului, cheltuielile financiare, cheltuielile extraordinare etc.

2. **Principiul delimitării cheltuielilor în timp.** Acesta presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se efectueze în perioada de gestiune căreia îi aparțin. Ca urmare, potrivit acestui principiu, cheltuielile de producție se grupează în trei categorii, și anume:

- **cheltuielile anticipate** sunt consumațiuni efectuate în perioada de gestiune care o precede pe cea în care se fabrică producția la care se referă ele. De exemplu: cheltuielile privind reparațiile capitale neprevizibile, reparațiile curente și reviziile tehnice, abonamentele, chiriile etc. De asemenea, din această grupă mai fac parte cheltuielile constatate la închiderea exercițiului ca fiind aferente perioadei următoare de gestiune. Toate aceste cheltuieli urmează a se suporta eşalonat pe costuri, pe baza unui scadențar, în perioadele sau în exercițiile viitoare;

- **cheltuielile perioadei curente** cuprind majoritatea cheltuielilor de producție și se efectuează în perioada de gestiune când se fabrică producția la care se referă. Sunt în totalitate incluse în cost. Există excepții de la această regulă, și anume: minusurile de valori materiale încarcă nivelul costurilor perioadei când s-au constatat și nu când s-au produs;

- **cheltuieli preliminate** sunt acele consumuri ce nu au fost precedate de plăți. Spre deosebire de prima grupă de cheltuieli care s-a repartizat eşalonat pe costuri în perioadele următoare, prin delimitarea lor în timp, în cazul preliminarilor aspectul este invers, în sensul că prin delimitare sumele calculate se includ în costul producției la care se referă, fără să fi avut încă loc plata lor. Ca urmare, acest principiu privește mai ales postcalculațiile de costuri.

Aplicarea cu rigurozitate a principiului delimitării în timp a cheltuielilor de producție permite efectuarea unei calculații corecte a costurilor și urmărirea dinamicii cheltuielilor de producție pe mai multe perioade de gestiune consecutive.

3. **Principiul delimitării cheltuielilor în spațiu.** Prin acest principiu, normalizatorul propune delimitarea cheltuielilor efectuate într-o anumită perioadă de gestiune pe principalele procese care le-au ocazionat, cum ar fi: aprovizionare, producție, administrație, desfacere, iar în cadrul sectorului producție, pe secții, ateliere, linii de fabricație etc. În cadrul structurilor menționate se pot constitui centre de producție, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se realizează delimitarea cheltuielilor.

4. **Principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv.** Acesta presupune, în viziunea legiuitorului, delimitarea cheltuielilor productive, care sunt creatoare de valoare, de cheltuielile cu caracter neproductiv. Acest principiu este important pentru cunoașterea mărimii și structurii acestora, în vederea reducerii, eliminării și prevenirii cheltuielilor care grevează nejustificat costul producției (cheltuielile neîncorporabile), corectând astfel rezultatele financiare ale entității. Firmele din domeniul comerțului și serviciilor nu vor avea cheltuieli productive. Capacitatea de a crea valoare apare numai după valorificarea rezultatelor activității și raportarea cheltuielilor la prețul obținut.

¹⁵⁰ Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrato, C., Păvăloala, I., Rusu, A., *Introducere în contabilitate: concepte și aplicații*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2016, pp. 355-357.

5. Delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție. Acest principiu este valabil pentru acele unități productive a căror producție se prezintă parțial la sfârșitul perioadei de gestiune în diverse stadii de transformare, cantitatea și valoarea acestora fiind diferită de la o perioadă de gestiune la alta. Acest principiu urmărește prevenirea denaturărilor pe care costurile produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate le pot suferi din cauza cheltuielilor care privesc producția în curs de execuție și invers. În urma deducerii cheltuielilor aferente producției în curs de execuție din totalul cheltuielilor de producție, se ajunge la identificarea cheltuielilor producției terminate și de aici a costurilor unitare aferente produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate.

6.3. Modalități de calcul al costurilor

Calculul costului presupune dimensionarea acelor cheltuieli care intră în componența acestuia. În contabilitatea financiară cheltuielile sunt reflectate în funcție de natura lor, fiind grupate în cheltuieli de exploatare și cheltuieli financiare. Pentru a determina costurile de producție este mai utilă clasificarea cheltuielilor după destinația lor:

- cheltuieli directe;
- cheltuieli indirecte;
- cheltuieli de desfacere;
- cheltuieli generale de administrație.

În acest moment vom insista asupra costului de producție, având în vedere că în contabilitatea financiară reflectarea se face la nivelul costului de producție.

Costul de producție este format, așa cum s-a precizat anterior, din cheltuielile directe (pot fi identificate pe produs, lucrare, serviciu în momentul angajării lor) și cheltuielile indirecte de producție.

În continuare, prezentăm un exemplu simplu de determinare a costului de producție.

O firmă realizează în cadrul unei secții de producție 2 produse, X și Y. Pentru realizarea acestora s-au înregistrat următoarele cheltuieli:

- materii prime directe: 120.000 lei pentru X și 280.000 lei pentru Y;
- salarii directe: 80.000 pentru X și 110.000 lei pentru Y;
- cheltuieli indirecte (amortizare utilaje, energie electrică și apă în scop tehnologic, salarii maiștri, tehnicieni, ingineri): 135.700 lei.

Din procesul de producție s-au obținut 700 buc. produs X și 500 buc. produs Y.

Pentru a determina costul de producție trebuie să alocăm cheltuielile indirecte asupra celor două produse. În acest sens, întreprinderea stabilește un element reprezentativ în funcție de care se face alocarea. Presupunem că firma a ales să includă cheltuielile indirecte în costul de producție în funcție de cheltuielile directe. Alocarea se face proporțional având în vedere ponderea cheltuielilor indirecte de 135.700 lei în totalul cheltuielilor directe (procedeul suplimentării).

Total cheltuieli directe = 590.000 lei: din care 200.000 pentru X (120.000 materii prime + 80.000 salarii) și 390.000 pentru Y (280.000 materii prime directe + 110.000 salarii)

Total cheltuieli indirecte = 135.700 lei

Coeficient de repartizare = $\frac{135.700}{590.000} = 0,23$

Repartizarea cheltuielilor indirecte:

- cheltuieli indirecte pentru X = $0,23 \times 200.000 = 46.000$ lei
- cheltuieli indirecte pentru Y = $0,23 \times 390.000 = 89.700$ lei

Total cheltuieli indirecte repartizate 135.700 lei

Calculul costului unitar de producție este prezentat în tabelul nr. 6.2.

6. CALCULAȚIA COSTURILOR

Tabelul nr. 6.2. Determinarea costului unitar de producție

Elemente de calcul	Produsul X	Produsul Y	Total
Materii prime directe	120.000	280.000	400.000
Salarii directe	80.000	110.000	190.000
Total cheltuieli directe	200.000	390.000	590.000
Cheltuieli indirecte	46.000	89.700	135.700
Cost de producție total	246.000	479.700	725.700
Cantitate (buc.)	700	500	-
Cost unitar de producție (lei/buc.)	351,43	959,4	-

Costul de producție este folosit pentru reflectarea în contabilitatea financiară a produselor obținute în cursul perioadei. Pentru bunurile vândute se determină și costul complet, care se determină după formula:

Costul complet = costul de producție + cheltuielile generale de administrație + cheltuielile de desfacere.

Și la alocarea cheltuielilor generale de administrație și a celor de desfacere se va avea în vedere un element reprezentativ în funcție de care se va face repartizarea.

Considerăm că firma a înregistrat cheltuieli de administrație de 36.285 lei și de desfacere de 32.110 lei. S-au vândut 650 buc. produs X la prețul de vânzare de 440 lei/buc. și 430 buc. produs Y la prețul de vânzare de 1.300 lei/buc. Alocarea cheltuielilor de administrație se face în funcție de costul de producție, iar cel de desfacere în funcție de cifra de afaceri/volumul vânzărilor.

$$\text{Coeficientul de repartizare a cheltuielilor generale de administrație} = \frac{36.285}{725.700} = 0,05$$

- cheltuieli generale de administrație pentru X = $0,05 \times 246.000 = 12.300$ lei

- cheltuieli generale de administrație pentru Y = $0,05 \times 479.700 = 23.985$ lei

Total cheltuieli de administrație repartizate 36.285 lei

Repartizarea cheltuielilor de desfacere se face în funcție de prețul de vânzare, astfel:

- prețul de vânzare al produselor X vândute este 286.000 lei = 650 buc. x 440 lei/buc.,
- prețul de vânzare al produselor Y vândute este 559.000 lei = 430 buc. x 1.300 lei/buc.

Total: 845.000 lei.

$$\text{Coeficientul de repartizare a cheltuielilor de desfacere} = \frac{32.110}{845.000} = 0,038$$

- cheltuieli de desfacere pentru X = $0,038 \times 286.000 = 10.868$ lei

- cheltuieli de desfacere pentru Y = $0,038 \times 559.000 = 21.242$ lei

Total cheltuieli de desfacere repartizate 32.110 lei

Calculul costului unitar complet este prezentat în tabelul nr. 6.3.

Tabelul nr. 6.3. Determinarea costului unitar complet

Elemente de calcul	Produsul X	Produsul Y	Total
Cost de producție total	246.000	479.700	725.700
Cheltuieli generale de administrație	12.300	23.985	36.285
Cheltuieli de desfacere	10.868	21.242	32.110
Cost complet	269.168	524.927	794.095
Cantitate vândută (buc.)	650	430	-
Cost unitar complet (lei/buc.)	414,10	1.220,76	-

La alocarea cheltuielilor indirecte de producție se va avea în vedere separarea lor în fixe și variabile, astfel¹⁵¹:

¹⁵¹ *** OMFP nr. 1802/2014, secțiunea 1.2, art. 8.

6. CALCULAȚIA COSTURILOR

- *costurile indirecte fixe* rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și costurile privind conducerea și administrarea secțiilor;
- *costurile indirecte variabile* se modifică direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum sunt materialele indirecte și forța de muncă indirectă.

Alocarea regiei fixe de producție se face pe baza capacității normale¹⁵² a instalațiilor de producție. Nivelul real de producție poate fi folosit dacă se consideră că acesta aproximează capacitatea normală. Valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor echipamente. Cheltuielile de regie nealocate sunt recunoscute drept cheltuială în contul de profit și pierdere în perioada în care au apărut.

Regia variabilă de producție este alocată fiecărei unități de producție pe baza folosirii reale a instalațiilor de producție.

Astfel, regia variabilă se include integral în costul de producție, iar cea fixă având în vedere raportul dintre producția reală și cea normală (*imputarea rațională a cheltuielilor indirecte*).

În continuare, prezentăm un exemplu simplu de imputare rațională a cheltuielilor indirecte.

O întreprindere obține în cadrul unei secții de producție produsul A. Capacitatea reală de producție este de 8.000 buc., iar capacitatea normală este de 10.000 buc.

În cursul perioadei, cheltuielile directe au fost de 128.000 lei, cheltuielile indirecte variabile (consum de energie, apă tehnologică etc.) de 52.000 lei, iar cele fixe de 43.000 lei (amortizarea halei de producție, a echipamentelor și utilajelor – se folosește metoda liniară etc.).

Având în vedere că în această secție se obține un singur produs, toate cheltuielile directe și indirecte revin acestuia. Datorită faptului că se lucrează la 80% din capacitate (activitatea reală/activitatea normală: $8.000/10.000 = 80\%$), vor fi incluse în costuri cheltuielile fixe indirecte în proporție de 80%, iar 20% sunt costuri ale perioadei. Costul de producție pentru produsul A este de 214.400 lei = cheltuieli directe 128.000 lei + cheltuieli indirecte variabile 52.000 lei + cheltuieli indirecte fixe 34.400 lei ($80\% \times 43.000$ lei). Costul unitar este de 26,8 lei/buc. (214.400 lei/ 8.000 buc.).

Pentru a determina costurile de producție se va ține cont de specificul activității. Astfel, sunt situații când nu pot fi colectate cheltuielile direct pe produs, ci la nivel de linie tehnologică, secție, atelier etc. În aceste situații se vor lua în calcul elemente specifice procesului tehnologic: timpul de funcționare a utilajelor, consumul specific de materii prime, timpul de lucru etc, iar producția fizică obținută este transformată într-o unitate teoretică. Ulterior se revine la unitatea fizică de produs (*procedeul indicilor/ cifrelor de echivalență*).

Pentru exemplificare, vom considera o întreprindere care realizează trei produse finite (A, B și C) diferențiate între ele prin dimensiuni, ceea ce generează un consum diferit de materii prime. Cheltuielile de producție ocazionate sunt de 407.928 lei (materii prime și materiale directe: 180.000 lei, manoperă directă: 122.500 lei, cheltuieli indirecte de producție: 105.428 lei).

Producția obținută: 10.000 buc. produs A, 8.000 buc. produs B, 5.000 buc. produs C.

Consumul specific de materii prime este de 20 kg/buc. pentru produsul A, 16 kg/buc. pentru produsul B și 8 kg/buc. pentru produsul C.

¹⁵² Capacitatea normală de producție reprezintă producția estimată a fi obținută, în medie, de-a lungul unui anumit număr de perioade, în condiții normale, având în vedere și pierderea de capacitate rezultată din întreținerea planificată a echipamentului.

Regia fixă care se recunoaște ca o cheltuială a perioadei = regia fixă \times (1 - nivelul real al activității/nivelul normal al activității).

Nivelul real al activității este reprezentat de producția obținută, iar nivelul normal al activității este reprezentat de capacitatea normală de producție, OMFP nr. 1826/2003, 2.3.

6. CALCULAȚIA COSTURILOR

În acest moment au putut fi identificate consumurile doar pe tipuri de cheltuieli și nu la nivel de produs, datorită faptului că pe aceeași linie tehnologică, din aceleași materii prime se obțin 3 produse finite diferențiate prin dimensiune. Având în vedere că cele trei produse au un consum de materii prime diferit, vom separa cheltuielile în funcție de acest element. Se va transforma producția fizică obținută: 10.000 buc. produs A, 8.000 buc. produs B, 5.000 buc. produs C într-o unitate teoretică pe baza consumului specific de materii prime. Pentru aceasta, vom alege produsul cel mai reprezentativ, în exemplul nostru produsul A, și vom avea în vedere repartizarea proporțională pe cele 3 produse.

Cantitatea teoretică: $10.000 \text{ buc. A} \times 20/20 + 8.000 \text{ buc. B} \times 16/20 + 5.000 \text{ buc. C} \times 8/20 = 10.000 \text{ buc. A} \times 1 + 8.000 \text{ buc. B} \times 0,8 + 5.000 \text{ buc. C} \times 0,4 = 18.400 \text{ unități teoretice}$

Acum se poate determina costul pe unitatea teoretică: cheltuielile totale de 407.928 lei se împart la cele 18.400 unități teoretice de produs și obținem 22,17 lei/unitate teoretică.

În acest moment putem determina costul pe unitatea fizică de produs:

- pentru A: 22,17 lei/buc. ($22,17 \times 1$)
- pentru B: 17,736 lei/buc. ($22,17 \times 0,8$)
- pentru C: 8,868 lei/buc. ($22,17 \times 0,4$)

Pentru verificare putem face individualizarea cheltuielilor pe produs. Pentru aceasta vom înmulți costurile unitare cu cantitatea fizică de produs:

- pentru A: 22,17 lei/buc. $\times 10.000 \text{ buc.} = 221.700 \text{ lei}$
 - pentru B: 17,736 lei/buc. $\times 8.000 \text{ buc.} = 141.888 \text{ lei}$
 - pentru C: 8,87 lei/buc. $\times 5.000 \text{ buc.} = 44.340 \text{ lei}$
- Total cheltuieli = 407.928 lei

6.4. Metode de calculație a costurilor

Metodele de calculație a costurilor exprimă modul de organizare a colectării cheltuielilor de producție în scopul determinării costurilor pe produs. Criteriul de bază în alegerea unei metode de calculație a costurilor este cel al *caracteristicilor procesului tehnologic și tipul de producție*.

Din punct de vedere *tehnologic*, procesul de producție poate fi:

- *simplu* – în cazul în care produsul rezultă prin prelucrarea succesivă a materiei prime;
- *complex* – atunci când produsul este fabricat prin combinarea (asamblarea) părților componente.

Tipul de producție – vizează organizarea și repetabilitatea produselor fabricate:

- producția de masă;
- producția de sorturi;
- producția de serie;
- producția individuală;
- producția cuplată.

Metoda de calculație a costurilor poate fi definită ca *ansamblul de procedee și tehnici de calcul specifice utilizate într-o anumită succesiune pentru afectarea purtătorilor de costuri numai cu acele cheltuielile de producție ce sunt ocazionate de obținerea unui produs finit, executarea unei lucrări sau prestarea unui serviciu*¹⁵³.

Așa cum s-a precizat anterior, norma românească privind organizarea contabilității de gestiune, și implicit calculația costurilor, nu impune o anumită metodă, fiecare firmă organizându-și această activitate în funcție de modul de organizare a producției, specificul activității, particularitățile procesului tehnologic și de necesitățile proprii. Astfel, calculația costurilor poate fi efectuată după una dintre metodele: metoda costului standard, metoda pe comenzi, metoda pe faze, metoda globală, metoda direct costing sau alte metode adoptate¹⁵⁴.

¹⁵³ Budugan, D., Georgescu, I., Berheci, I., Bețianu, L., Contabilitate de gestiune, Editura CECCAR, București, 2007, p. 424.

¹⁵⁴ *** OMFP nr. 1826/2003, 2.3.

6. CALCULAȚIA COSTURILOR

Având în vedere că există mai multe metode de calculație a costurilor, sunt și diferite criterii de clasificare a acestora. În acest moment vom reține doar cheltuielile care sunt luate în calcul în determinarea costurilor de producție. Astfel, se disting două grupe mari de metode¹⁵⁵:

- metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție și de calculație a *costurilor totale*;
- metode de evidență analitică a cheltuielilor de producție și de calculație a *costurilor parțiale*.

În cadrul metodelor privind calculația *costurilor totale* sunt incluse: *metoda globală sau a calculației simple*, *metoda pe faze*, *metoda pe comenzi*, *metoda standard-cost*, *metoda ABC*, *metoda T.H.M.*, *metoda G.P.*, *metoda PERT-cost*, *metoda costurilor țintă etc.*

Printre metodele privind calculația a *costurilor parțiale* se regăsesc *metoda direct-costing*, *metoda costurilor specifice*, *metoda costurilor directe*.

În cazul metodelor de calculație a *costurilor totale*, scopul principal urmărit este determinarea *costurilor complete ale produselor, lucrărilor și serviciilor*.

Metoda globală sau metoda calculației simple este cunoscută și sub denumirea de *metoda diviziunii*, atât în literatura de specialitate, cât și în practica economică. Metoda globală se aplică de către întreprinderile care fabrică un singur produs, la care, de regulă, la sfârșitul perioadei de gestiune nu există semifabricate sau producție neterminată, iar dacă există, acestea sunt constante de la un exercițiu la altul. Calculația globală constă în colectarea tuturor cheltuielilor de producție (directe și indirecte) ocazionate de obținerea producției, la nivelul întregii entități economice și raportarea lor, la finele perioadei de gestiune, la cantitatea de produse finite obținute.

Metoda pe faze este folosită, de regulă, în entitățile economice care au ca obiect producția de masă, unde pentru obținerea produsului finit se parcurg în procesul de fabricație mai multe faze, cum ar fi industria ușoară, alimentară, chimică, extracția minereurilor, metalurgie etc. *Obiectul calculației* îl constituie produsele și fazele parcurse în procesul de fabricație, cheltuielile de producție fiind înregistrate în conturi deschise lunar pe fiecare fază, astfel ca la finele perioadei de gestiune, prin cumularea tuturor cheltuielilor, în ultima fază de producție să se obțină *costul unitar efectiv al produsului finit*.

Metoda pe comenzi se aplică, de regulă, în *producția individuală sau de serie mică*, caracterizată prin exemplare unice, care nu se repetă sau se repetă în număr mic. Astfel de situații apar în industria construcțiilor navale și de mașini, industria mobilei, confecțiilor, electronică etc. Ca urmare, *obiectul evidenței și calculației costurilor efective* îl constituie *comanda lansată* pentru o anumită cantitate (lot) de produse sau de semifabricate, care reprezintă elemente asamblabile (piese, repere, agregate și subansamble) ale produselor.

Prin *metoda standard-cost* se stabilesc cu anticipație cheltuielile directe de producție (materii prime și materiale directe, salarii directe, asigurările și protecția socială și alte cheltuieli directe) pe baza documentației tehnice și a condițiilor impuse de procesul de fabricație, denumite „standarde”, iar pentru cheltuielile indirecte (cheltuielile indirecte de producție, cheltuielile generale de administrație și cheltuielile de desfacere) se stabilesc „bugete de cheltuieli”, servind ca etaloane de măsură sau de comparație cu cheltuielile de producție efective. *Caracteristica principală* a metodei standard-cost constă în aceea că standardele de cheltuieli reprezintă nu numai costurile antecalulate, ci și costurile de producție considerate reale sau normale.

În cazul metodelor de calculație a *costurilor parțiale* scopul urmărit este în principal determinarea rentabilității produselor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate. Astfel, aceste metode iau în calcul doar cheltuielile asupra cărora se poate acționa (cheltuieli variabile, cheltuieli directe).

Metoda direct-costing sau metoda costurilor variabile are în vedere numai cheltuielile variabile pentru determinarea costului de producție. Eliminarea cheltuielilor fixe din calcul se bazează pe considerentul că acestea sunt cheltuieli ale perioadei și nu ale produselor. Din această cauză ele nu pot fi incluse în costul produselor, ci afectează rezultatul brut din exploatare.

Metoda costurilor directe ia în calcul pentru determinarea costului numai cheltuielile directe, indiferent dacă sunt variabile sau fixe. Din acest motiv ea se numește „metoda costurilor directe”.

¹⁵⁵ Horomnea, E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate: concepte și aplicații*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2016, pp. 360-364.

6. CALCULAȚIA COSTURILOR

Cheltuielile indirecte, chiar dacă cuprind și cheltuieli variabile, nu se includ în costul producției, ci se deduc pe total din rezultatul final.

Aceste metode nu urmăresc în primul rând determinarea costului pe fiecare produs în parte, ci calcularea și analiza rentabilității totale, la nivelul întregii entități economice. Astfel, sunt avute în vedere doar cheltuielile de producție considerate pertinente și se urmărește calculul contribuției fiecărui produs la acoperirea cheltuielilor nerepartizate. Se evită o parte din lucrările de calculație greoaie și costisitoare pe care le presupun repartizarea tuturor cheltuielilor încorporabile în costurile producției.

Cu ajutorul contabilității de gestiune se pot obține informații utile în adoptarea deciziilor, putându-se stabili rentabilitatea pe fiecare produs, se poate determina pragul de rentabilitate pe produs, momentul din an când este atins acest prag etc., dar în acest curs ne limităm doar la aceste informații.

6.5. Întrebări și teste-grilă

6.5.1. Întrebări

1. Definiți costul de producție.
2. Cum se definesc cheltuielile de producție?
3. Care sunt principiile de aplicat în calculația costurilor producției?
4. Enumerați câteva metode de calculație a costurilor.
5. Ce presupune metoda direct-costing?

6.5.2. Teste-grilă

1. După gradul lor de omogenitate, cheltuielile de producție se clasifică în:
 - a) cheltuieli simple și cheltuieli complexe;
 - b) cheltuieli comune și cheltuieli primare;
 - c) cheltuieli polielementare și cheltuieli generale de administrație.
2. Care din principiile de mai jos sunt considerate drept reguli generale ale calculației costurilor producției:
 - a) principiul documentării;
 - b) principiul delimitării cheltuielilor în timp;
 - c) principiul delimitării cheltuielilor în spațiu;
 - d) delimitarea cheltuielilor privind producția finită de cheltuielile aferente producției în curs de execuție;
 - e) principiul calculației unice;
 - f) principiul delimitării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv.
3. Aplicarea metodei globale presupune ca:
 - a) producția să fie omogenă;
 - b) la sfârșitul perioadei de gestiune să nu existe semifabricate sau producție neterminată;
 - c) din procesul de fabricație să rezulte atât produse principale, cât și produse secundare.
4. Costul comenzii se calculează după terminarea acesteia, indiferent de durata de timp în care ea se execută.
 - a) corect;
 - b) fals.
5. În cazul metodei direct-costing se calculează costul având în vedere cheltuielile fixe.
 - a) corect;
 - b) fals.

Răspunsuri: 1: a; 2: b, c, d, f; 3: a, b; 4: a; 5: b.

Capitolul 7

SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

Situațiile financiare anuale reprezintă cea mai importantă modalitate de a prezenta periodic utilizatorilor informațiile colectate și preluate de sistemul contabil, prin care este redată activitatea unei entități. Acestea mai sunt cunoscute și sub denumirile de *conturi anuale*, *documente contabile de sinteză* sau *bilanț contabil*. Se numesc *situații anuale* deoarece aceste informații de sinteză sunt publicate, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar, care durează, de cele mai multe ori, un an. Însă, adesea, utilizatorii solicită date privind performanțele întreprinderii și la intervale mai mici de timp. Astfel, sunt publicate unele informații și la alte intervale: semestrial sau trimestrial (în cazul firmelor cotate la bursele de valori)¹⁵⁶.

Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de *raportul administratorilor*, *raportul de audit* sau *raportul comisiei de cenzori*, după caz, și de *propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile*, conform art. 29, alin. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și modificată.

7.1. Obiectivul și structura situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare anuale¹⁵⁷ reprezintă documente de raportare financiară prin care se prezintă, la un anumit moment, situația fluxurilor reale și monetare ale unei entități. Pentru a satisface nevoile de informare ale utilizatorilor, situațiile financiare trebuie¹⁵⁸:

- să furnizeze informațiile necesare investitorilor actuali și potențiali pentru luarea unei decizii raționale privind investițiile și creditarea;
- să ofere informații utile pentru evaluarea fluxurilor viitoare de lichidități;
- să prezinte informații privind resursele economice, drepturile asupra acestor resurse și modificările acestora.

Norma românească¹⁵⁹ precizează că obiectivul situațiilor financiare este furnizarea informațiilor despre *poziția financiară*, *performanța financiară* și *fluxurile de trezorerie*, care sunt utile unei categorii largi de utilizatori în luarea deciziilor.

Poziția financiară se referă la relațiile dintre elementele bilanțului, adică active, datorii și capitaluri proprii. Aceasta este influențată de¹⁶⁰:

- *resursele economice pe care le controlează o întreprindere*. Aceste informații sunt utile pentru a se anticipa capacitatea întreprinderii de a genera numerar sau echivalente de numerar în viitor;
- *structura financiară a întreprinderii*. Informațiile privind structura financiară sunt utile pentru a anticipa nevoile viitoare de creditare sau șansele de a primi finanțare în viitor, precum și modul în care profiturile și fluxurile viitoare de numerar vor fi repartizate între cei care au un interes în întreprindere;
- *lichiditatea și solvabilitatea întreprinderii*. Informațiile despre lichiditate și solvabilitate sunt utile pentru a anticipa capacitatea întreprinderii de a-și onora angajamentele financiare la scadența stabilită. Lichiditatea se referă la disponibilitatea de a utiliza numerarul în viitorul apropiat, după luarea în calcul a obligațiilor financiare aferente perioadei. Solvabilitatea se referă la

¹⁵⁶ Istrate, C., *Contabilitatea nu-l doar pentru contabili*, Ed. Evrika Publishing, București, 2016, p. 257.

¹⁵⁷ Mățiș, D., Pop, A. (coordonatori) ș.a., *Contabilitate financiară*, ediția a 3-a, Reglementări contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP Nr. 3055 din 29 octombrie 2009, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010, p. 692.

¹⁵⁸ Needles, B., Anderson, H., Caldwell, J., *Principiile de bază ale contabilității*, Ediția a 5-a, traducere de Rodica Levițchi, Ed. Arc, Chișinău, 2000, p. 318.

¹⁵⁹ *** OMFP nr. 1802/2014, cap. 2, art. 17.

¹⁶⁰ CG, par.13-14.

disponibilitatea de a utiliza numerarul pe o perioadă mai lungă de timp, în care urmează să se achite obligațiile scadente;

- *capacitatea întreprinderii de a se adapta schimbărilor mediului în care își desfășoară activitatea.*

Informațiile despre *performanțele financiare* ale unei firme, în special, profitabilitatea acesteia, sunt necesare pentru evaluarea modificărilor potențiale ale resurselor economice pe care aceasta le va putea controla în viitor. Informațiile despre performanță sunt utile pentru a anticipa capacitatea firmei de a genera fluxuri de numerar, folosind resursele existente, precum și pentru formularea raționamentelor cu privire la eficiența cu care vor fi utilizate noi resurse.

Fluxurile de trezorerie sunt intrările sau ieșirile de numerar și echivalente de numerar. Utilizatorii situațiilor financiare sunt interesați să cunoască capacitatea entității de a genera lichidități și echivalente de lichidități, momentul și siguranța apariției lor, dar și necesitățile de finanțare ale firmei¹⁶¹. O entitate trebuie să prezinte componentele de numerar și echivalente de numerar și trebuie să prezinte o reconciliere a valorilor din situația fluxurilor sale de trezorerie cu elementele echivalente raportate în situația poziției financiare.

Prin urmare, informațiile privind poziția financiară sunt oferite, în primul rând, de bilanț, cele privind performanța, de contul de profit și pierdere, iar cele privind fluxurile de trezorerie, de situația fluxurilor de trezorerie.

Pentru atingerea obiectivului situațiilor financiare de a oferi informații utile, normele contabile stabilesc că informațiile prezentate trebuie să întrunească anumite **caracteristici calitative**. OMFP 1802/2014 stabilește **caracteristici calitative fundamentale și amplificatoare**¹⁶².

Caracteristicile calitative fundamentale sunt relevanța și reprezentarea exactă.

Informațiile financiare sunt **relevante** dacă îi ajută pe utilizatori în luarea deciziilor. Această capacitate a informațiilor financiare este dată de valoarea lor predictivă, de valoarea de confirmare sau de ambele. Valoarea predictivă presupune folosirea informațiilor financiare, de către utilizatori, pentru a previziona rezultatele viitoare, dar nu trebuie să reprezinte o previziune sau o prognoză. Valoarea predictivă și valoarea de confirmare a informațiilor financiare sunt în strânsă legătură. Informațiile care au valoare predictivă au adesea și valoare de confirmare. De exemplu, informațiile privind veniturile pentru anul curent pot fi utilizate ca bază pentru prognozarea veniturilor în anii viitori, dar pot fi și comparate cu previziunile efectuate în anii anteriori, pentru exercițiul curent. Rezultatele acestor comparații pot ajuta utilizatorii să corecteze și să îmbunătățească procesele care au fost utilizate pentru realizarea acelor previziuni.

Reprezentare exactă. Situațiile financiare anuale descriu fenomenele economice în cuvinte și cifre. Pentru a fi o reprezentare exactă, o descriere trebuie să fie *completă, neutră și fără erori*.

O descriere *completă* include toate informațiile necesare pentru ca un utilizator să înțeleagă fenomenul descris, inclusiv explicațiile necesare. De exemplu, o descriere completă a unui grup de active include cel puțin o descriere a naturii activelor, o descriere numerică a tuturor activelor și o mențiune privind descrierea numerică (de exemplu, costul inițial sau valoarea justă). O descriere completă pentru unele elemente poate să impună explicații privind faptele semnificative referitoare la calitatea și natura elementelor, factorilor și circumstanțelor care ar putea să le afecteze calitatea și natura, și procesul utilizat pentru a determina descrierile numerice.

Descrierea *neutră* este cea care nu suportă influențe în selecția și prezentarea informațiilor financiare. O descriere neutră nu este denaturată, ponderată, accentuată, neaccentuată sau manipulată pentru a crește probabilitatea ca informațiile financiare să fie primite favorabil sau nefavorabil de către utilizatori.

Reprezentarea *fără erori* înseamnă că nu există erori sau omisiuni în descrierea fenomenelor, iar procesul utilizat pentru a genera informațiile raportate a fost selectat și aplicat fără erori.

Utilitatea informațiilor relevante și reprezentate exact este accentuată de respectarea **caracteristicilor calitative amplificatoare**: comparabilitate, verificabilitate, oportunitate și inteligibilitate.

¹⁶¹ Toma, C., *Contabilitate financiară*, Ediția a III-a, Ed. Tipo Moldova, Iași, 2018, p. 573.

¹⁶² *** OMFP nr. 1802/2014, cap. 2, art. 29-46.

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

Comparabilitatea permite utilizatorilor să identifice și să înțeleagă similitudinile și diferențele dintre elemente, analizând informații similare despre alte entități și informații similare despre aceeași entitate aferente unei alte perioade. Comparabilitatea nu presupune uniformitate. Pentru ca informațiile să fie comparabile, aspectele similare ca natură trebuie să fie prezentate similar, iar aspectele diferite trebuie să fie prezentate diferit. Deși un fenomen economic unic poate fi reprezentat exact în multiple moduri, permiterea unor metode contabile alternative pentru același fenomen economic diminuează comparabilitatea (de exemplu: evaluarea imobilizărilor corporale la cost sau la valoarea reevaluată).

Verificabilitatea asigură utilizatorii că informațiile reprezintă exact fenomenele economice pe care își propun să le prezinte. Prin verificabilitate se înțelege că diferiți observatori independenți și în cunoștință de cauză ar putea ajunge la un consens cu privire la faptul că o anumită descriere este o reprezentare exactă.

Oportunitate înseamnă că informațiile sunt disponibile în timp util. În general, cu cât sunt mai vechi informațiile, cu atât sunt mai puțin utile. Totuși, unele informații pot să rămână oportune mult timp după sfârșitul perioadei de raportare deoarece, de exemplu, unii utilizatori ar putea fi nevoiți să identifice și să aprecieze tendințele.

Inteligibilitatea informațiilor presupune clasificarea, caracterizarea și prezentarea acestora în mod clar și concis. Unele fenomene sunt complexe și nu pot fi transformate în fenomene ușor de înțeles. Excluderea informațiilor privind aceste fenomene din rapoartele financiare ar conduce la situația ca aceste rapoarte să fie incomplete. Rapoartele financiare sunt întocmite pentru utilizatorii care dispun de cunoștințe suficiente privind activitățile de afaceri și care studiază și analizează informațiile cu atenția cuvenită. Totuși, prezentarea rapoartelor financiare trebuie realizată astfel încât să permită înțelegerea lor de către diferitele categorii de utilizatori ai informațiilor cuprinse în acestea.

Caracteristicile calitative amplificatoare trebuie maximizate în măsura în care acest lucru este posibil. Totuși, acestea nu pot face informațiile utile dacă acele informații sunt irelevante sau nu sunt reprezentate exact.

Structura situațiilor financiare anuale este diferită în funcție de mărimea entităților. Normele contabile românești actuale indentifică trei categorii de entități raportoare (nu depășesc/ depășesc limitele a cel puțin două dintre cele trei criterii: total active, cifra de afaceri netă și numărul mediu de salariați în cursul exercițiului) (tabelul nr. 7.1.)¹⁶³.

Tabelul nr. 7.1. Tipuri de entități

Categorie	Total active	Cifra de afaceri netă	Număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar
Microentități (nu depășesc)	1.500.000	3.000.000	10
Entități mici (nu depășesc)	17.500.000	35.000.000	50
Entități mijlocii și mari (depășesc)	17.500.000	35.000.000	50

Componența *situațiilor financiare anuale* este prezentată în tabelul nr. 7.2.

Tabelul nr. 7.2. Structura situațiilor financiare anuale

	Microentități	Entități mici	Entități mijlocii și mari
Structura situațiilor financiare anuale	<ul style="list-style-type: none">• bilanț prescurtat;• cont prescurtat de profit și pierdere; <p>Opțional, pot întocmi situația modificărilor</p>	<ul style="list-style-type: none">• bilanț prescurtat;• cont de profit și pierdere;• notele explicative la situațiile financiare anuale; <p>Opțional, pot întocmi</p>	<ul style="list-style-type: none">• bilanț;• cont de profit și pierdere;• situația modificărilor capitalului propriu;• situația fluxurilor de trezorerie;

¹⁶³ *** OMFP nr. 1802/2014 cap. 1, art. 9, OMFP nr. 3781/2019, Sistemul de raportare contabilă la 31 decembrie, principalele aspecte privind întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, și pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 5 din 7 ianuarie 2020.

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

	Microentități	Entități mici	Entități mijlocii și mari
	capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie.	situația modificărilor capitalului propriu și/sau situația fluxurilor de trezorerie.	• notele explicative la situațiile financiare anuale.

Situațiile financiare se întocmesc anual, dar și „în situația fuziunii, divizării sau încetării activității acestora, în condițiile legii”¹⁶⁴.

Componentele situațiilor financiare anuale formează un tot unitar, completându-se reciproc și contribuind la oferirea unei imagini complete a activității entității și a efectelor sale privind poziția financiară la sfârșitul exercițiului, evoluția acesteia în cursul exercițiului, performanțele înregistrate în exercițiul respectiv¹⁶⁵.

*Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de*¹⁶⁶:

- *raportul administratorilor;*
- *raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz;*
- *propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile;*
- *o declarație scrisă, prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirmă că:*
 - a) *politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;*
 - b) *situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;*
 - c) *persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate.*

Situațiile financiare anuale se obțin în urma unui proces de prelucrare a informațiilor contabile ce are în vedere o succesiune de lucrări, unele cu caracter pregătitor, iar altele de elaborare a acestor documente¹⁶⁷.

7.2. Lucrările contabile de închidere a exercițiului financiar

Lucrările de închidere a exercițiului financiar sunt cunoscute și sub denumirea de lucrări preliminare sau lucrări premergătoare închiderii exercițiului și se referă la¹⁶⁸:

1. *Întocmirea balanței de verificare primară;*
2. *Inventarierea generală a elementelor de active, datorii și capitaluri proprii;*
3. *Contabilizarea operațiilor de regularizare privind:*
 - a. *diferențele de inventar;*
 - b. *amortizările;*
 - c. *ajustările pentru deprecieri;*
 - d. *provizioanele;*
 - e. *diferențele de curs valutar;*
 - f. *delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor;*
 - g. *variația stocurilor.*
4. *Determinarea rezultatului contabil;*
5. *Determinarea profitului impozabil, a impozitului pe profit și contabilizarea acestuia; repartizarea profitului;*
6. *Închiderea conturilor de activ și a conturilor de pasiv;*
7. *Întocmirea balanței de verificare finale.*

¹⁶⁴ *** Legea contabilității nr. 82/1991, republicată și modificată, art. 28, alin. 1.

¹⁶⁵ Măciș, D. (coordonator) ș.a., *Bazele contabilității. Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010, p. 375.

¹⁶⁶ Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 29-30.

¹⁶⁷ Măciș, D., Pop, A. (coordonatori) ș.a., *Contabilitate financiară*, Ed. a III-a Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010, p. 694.

¹⁶⁸ Petriș, R., *op. cit.*, p. 252

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

Pentru prezentarea situației activelor, datoriilor, poziției financiare, performanțelor, profitului sau pierderii entității, trebuie respectate cu bună credință regulile privind evaluarea patrimoniului și principiile contabile, să se parcurgă lucrările preliminare și să se realizeze sistematizarea soldurilor conturilor pentru a se determina posturile specifice situațiilor financiare anuale.

7.2.1. Întocmirea balanței de verificare primară

Balanța de verificare primară este întocmită în vederea redactării situațiilor financiare anuale și cuprinde datele sistematizate și prelucrate în conturile registrului Cartea mare. Cu acest prilej se descoperă și se înlătură erorile care au condus la știrbirea relațiilor de echilibru, între debitul și creditul conturilor, precum și a egalităților valorice, între mărimile de aceeași natură, din conturile analitice și contul sintetic corespunzător. Scopul întocmirii balanței de verificare înaintea inventarierii constă în furnizarea informațiilor cu privire la situația scriptică a patrimoniului ce urmează a fi comparată cu situația reală determinată prin inventariere. În balanța de verificare primară, conturile de cheltuieli și venituri pot fi deja închise, după cum a optat entitatea respectivă. Balanța de verificare se întocmește conform modelului adoptat de entitate. Cele mai utilizate sunt balanțele de verificare cu 4 sau 5 serii de egalități.

În continuare este prezentată balanța primară cu cinci serii de egalități (solduri inițiale, rulaje curente, rulaje cumulate, total sume și solduri finale) pentru luna decembrie a societății comerciale „X” care are ca obiect de activitate comercializarea mărfurilor en-gros și en-detail și care a optat pentru închiderea conturilor de cheltuieli și venituri (tabelul nr. 7.3.).

7.2.2. Inventarierea generală a elementelor de active, datorii și capitaluri proprii

Dacă toate operațiile economice și financiare au fost corect reflectate atât în evidența cronologică, cât și în cea sistematică, balanța de verificare primară ar trebui să reflecte situația reală a patrimoniului. De regulă, însă, între datele din balanța de verificare și mărimile corespunzătoare în realitate pot să apară nepotriviri ce sunt sesizate și determinate prin inventariere.

La inventariere se urmărește atât situația faptică, cât și starea bunurilor în vederea stabilirii deprecierii acestora.

În urma inventarierii generale a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății comerciale „X”, s-au constatat, conform listelor de inventariere, următoarele diferențe:

1. Lipsa unui laptop cu o valoare contabilă de 3.100 lei, amortizat integral. Această lipsă nu este imputabilă gestionarului.

2. Plus un sistem de alarmă evaluat la 2.750 lei.

3. Lipsă 15 bucăți materiale consumabile din sortimentul F, la prețul unitar de 12 lei/buc. Prețul actual de aprovizionare al acestui sortiment este de 15 lei/buc. Se impută gestionarului, conform deciziei de imputare, contravaloarea lipsei la prețul actual, TVA 19%.

4. Un scaun aflat în folosință este deteriorat 100%, fiind propus pentru casare. Se întocmește procesul verbal de casare. Valoarea de intrare este de 315 lei.

5. Se constată în plus un birou aflat în folosință evaluat la 412 lei.

Tabelul nr. 7.3. – Balanța de verificare primară

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj curent		Rulaj cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
Clasa 1											
1012	Capital subscris vărsat	0,00	200,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	200,00	0,00	200,00
1061	Rezerve legale	0,00	40,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	40,00	0,00	40,00
1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	0,00	50.105,46	0,00	0,00	0,00	98.521,72	0,00	148.627,18	0,00	148.627,18
121	Profit sau pierdere	0,00	98.521,72	62.921,31	69.807,83	536.534,71	458.464,86	599.456,02	626.794,41	0,00	27.338,39
Total clasa 1		0,00	148.867,18	62.921,31	69.807,83	536.534,71	556.986,58	599.456,02	775.661,59	0,00	176.205,57
Clasa 2											
201	Cheltuieli de constituire	473,25	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	473,25	0,00	473,25	0,00
214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	5.230,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.230,00	0,00	5.230,00	0,00
2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire	0,00	236,70	0,00	23,00	0,00	147,95	0,00	407,65	0,00	407,65
2814	Amortizarea altor imobilizări corporale	0,00	2.560,00	0,00	87,00	0,00	957,00	0,00	3.604,00	0,00	3.604,00
Total clasa 2		5.703,25	2.796,70	0,00	110,00	0,00	1.104,95	5.703,25	4.011,65	5.703,25	4.011,65
Clasa 3											
3028	Alte materiale consumabile	10.119,40	0,00	0,00	0,00	0,00	2.136,52	10.119,40	2.136,52	7.982,88	0,00
303	Materiale de natura obiectelor de inventar	670,00	0,00	0,00	0,00	1.850,00	2.520,00	2.520,00	2.520,00	0,00	0,00
371.1	Mărfuri în depozit	17.973,21	0,00	28.560,25	52.345,18	325.650,37	297.643,89	372.183,83	349.989,07	22.194,76	0,00
371.2	Mărfuri în magazin	8.235,43	0,00	23.750,00	17.436,23	165.324,87	158.765,42	197.310,30	176.201,65	21.108,65	0,00
378.1	Diferențe de preț la mărfuri în depozit	0,00	0,00	11.876,46	5.438,35	58.643,14	65.081,25	70.519,60	70.519,60	0,00	0,00
378.2	Diferențe de preț la mărfuri în magazin	0,00	1.678,37	3.476,18	4.634,85	20.543,64	32.456,27	24.019,82	38.769,49	0,00	14.749,67
Total clasa 3		36.998,04	1.678,37	67.662,89	79.854,61	572.012,02	558.603,35	676.672,95	640.136,33	51.286,29	14.749,67

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj curent		Rulaj cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
Clasa 4											
401.1	Furnizori interni	0,00	11.066,18	29.395,70	50.224,21	245.834,39	305.030,36	275.230,09	366.320,75	0,00	91.090,66
401.2	Furnizori externi	0,00	2.388,00	8.230,46	4.939,18	54.378,24	88.628,02	62.608,70	95.955,20	0,00	33.346,50
4091	Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor	46.083,79	0,00	4.767,61	169,47	120.333,23	75.958,17	171.184,63	76.127,64	95.056,99	0,00
4092	Furnizori-debitori pentru prestări de servicii	0,00	0,00	3.208,88	0,00	3.415,21	3.415,21	6.624,09	3.415,21	3.208,88	0,00
4111	Clienți	121.676,71	0,00	74.919,53	45.508,00	452.491,91	387.560,56	649.088,15	433.068,56	216.019,59	0,00
418	Clienți -- facturi de întocmit	0,00	0,00	0,00	0,00	1.789,23	1.789,23	1.789,23	1.789,23	0,00	0,00
421	Personal – salarii datorate	0,00	8.500,00	9.800,00	9.200,00	125.200,00	124.300,00	135.000,00	142.000,00	0,00	7.000,00
4315	Contribuția de asigurări sociale	0,00	2.125,00	2.450,00	2.300,00	31.300,00	31.075,00	33.750,00	35.500,00	0,00	1.750,00
4316	Contribuția de asigurări sociale de sănătate	0,00	850,00	980,00	920,00	12.520,00	12.430,00	13.500,00	14.200,00	0,00	700,00
436	Contribuția asiguratorie de muncă	0,00	191,25	220,50	207,00	2.817,00	2.796,75	3.037,50	3.195,00	0,00	157,50
4418	Impozitul pe venit	0,00	5.021,00	0,00	697,83	9.585,25	4.564,25	9.585,25	10.283,08	0,00	697,83
4423	TVA de plată	0,00	29.954,33	0,00	2.775,54	27.070,36	27.070,36	27.070,36	59.800,23	0,00	32.729,87
4424	TVA de recuperat	0,00	0,00	0,00	0,00	12.488,21	12.488,21	12.488,21	12.488,21	0,00	0,00
4426	TVA deductibilă	0,00	0,00	12.975,24	12.975,24	78.156,09	78.156,09	91.131,33	91.131,33	0,00	0,00
4427	TVA colectată	0,00	0,00	15.750,78	15.750,78	92.738,23	92.738,23	108.489,01	108.489,01	0,00	0,00
4428	TVA neexigibilă	0,00	1.593,95	3.374,75	2.298,67	19.115,89	31.998,36	22.490,64	35.890,98	0,00	13.400,34
444	Impozitul pe venituri de natura salariilor	0,00	552,50	637,00	598,00	8.138,00	8.079,50	8.775,00	9.230,00	0,00	455,00
446.1	Taxa vamală	0,00	0,00	845,00	845,00	5.788,00	5.788,00	6.633,00	6.633,00	0,00	0,00
4551	Asociații – conturi curente	0,00	0,00	0,00	0,00	28.428,50	28.428,50	28.428,50	28.428,50	0,00	0,00
471	Cheltuieli înregistrate în avans	0,00	0,00	25,00	14,00	785,00	325,00	810,00	339,00	471,00	0,00
Total clasa 4		167.760,50	62.242,21	167.580,45	149.422,92	1.332.372,74	1.322.619,80	1.667.713,69	1.534.284,93	314.756,46	181.327,70

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj curent		Rulaj cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
Clasa 5											
5121	Conturi la bănci în lei	130,08	0,00	45.500,01	45.410,83	388.250,00	387.635,23	433.880,09	433.046,96	834,03	0,00
5124	Conturi la bănci în valută	37,57	0,00	42.174,76	41.502,83	137.877,64	137.877,64	180.089,97	179.380,47	709,50	0,00
5311	Casa în lei	4.955,02	0,00	18.256,47	17.986,87	122.347,56	124.567,12	145.559,05	142.553,99	3.005,96	0,00
5314	Casa în valută	0,00	0,00	0,00	0,00	28.380,00	28.380,00	28.380,00	28.380,00	0,00	0,00
581	Viramente interne	0,00	0,00	87.674,77	87.674,77	526.127,64	526.127,64	613.802,41	613.802,41	0,00	0,00
Total clasa 5		5.122,67	0,00	193.606,01	192.575,30	1.202.982,84	1.204.587,63	1.401.711,52	1.397.162,93	4.548,59	0,00
Clasa 6											
6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	0,00	0,00	0,00	0,00	2.136,52	2.136,52	2.136,52	2.136,52	0,00	0,00
603	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	0,00	0,00	0,00	0,00	2.520,00	2.520,00	2.520,00	2.520,00	0,00	0,00
605	Cheltuieli privind energia și apa	0,00	0,00	152,00	152,00	1.810,00	1.810,00	1.962,00	1.962,00	0,00	0,00
607	Cheltuieli privind mărfurile	0,00	0,00	51.054,02	51.054,02	288.106,64	288.106,64	339.160,66	339.160,66	0,00	0,00
613	Cheltuieli cu primele de asigurare	0,00	0,00	68,90	68,90	875,54	875,54	944,44	944,44	0,00	0,00
624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal	0,00	0,00	0,00	0,00	54,37	54,37	54,37	54,37	0,00	0,00
626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	0,00	0,00	87,00	87,00	668,43	668,43	755,43	755,43	0,00	0,00
627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	0,00	0,00	220,41	220,41	156,90	156,90	377,31	377,31	0,00	0,00
628	Alte cheltuieli cu servicii executate de terți	0,00	0,00	420,00	420,00	3.747,06	3.747,06	4.167,06	4.167,06	0,00	0,00
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	0,00	0,00	16,50	16,50	182,25	182,25	198,75	198,75	0,00	0,00
641	Cheltuieli cu salariile personalului	0,00	0,00	9.800,00	9.800,00	125.200,00	125.200,00	135.000,00	135.000,00	0,00	0,00
646	Cheltuieli privind contribuția asiguratorie de muncă	0,00	0,00	207,00	207,00	2.796,75	2.796,75	3.003,75	3.003,75	0,00	0,00

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj curent		Rulaj cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
6651	Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	0,00	0,00	87,65	87,65	4.089,33	4.089,33	4.176,98	4.176,98	0,00	0,00
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	0,00	0,00	110,00	110,00	1.104,95	1.104,95	1.214,95	1.214,95	0,00	0,00
698	Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus	0,00	0,00	697,83	697,83	4.564,25	4.564,25	5.262,08	5.262,08	0,00	0,00
Total clasa 6		0,00	0,00	62.921,31	62.921,31	438.012,99	438.012,99	500.934,30	500.934,30	0,00	0,00
Clasa 7											
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	0,00	0,00	69.781,41	69.781,41	456.409,31	456.409,31	526.190,72	526.190,72	0,00	0,00
765a	Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	0,00	0,00	25,20	25,20	2.040,35	2.040,35	2.065,55	2.065,55	0,00	0,00
766	Venituri din dobânzi	0,00	0,00	1,22	1,22	15,20	15,20	16,42	16,42	0,00	0,00
Total clasa 7		0,00	0,00	69.807,83	69.807,83	458.464,86	458.464,86	528.272,69	528.272,69	0,00	0,00
Clasa 8											
8035	Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință	2.607,78	0,00	0,00	0,00	2.520,00	0,00	5.127,78	0,00	5.127,78	0,00
Total clasa 8		2.607,78	0,00	0,00	0,00	2.520,00	0,00	5.127,78	0,00	5.127,78	0,00
TOTAL GENERAL		215.584,46	215.584,46	624.499,80	624.499,80	4.540.380,16	4.540.380,16	5.380.464,42	5.380.464,42	376.294,59	376.294,59

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

6. Lipsa unor mărfuri din depozit în valoare de 235 lei, care se încadrează în normele legale de perisabilități¹⁶⁹.

7. Plus la mărfurile din magazin evaluate la valoarea justă¹⁷⁰ de 285,6 lei, inclusiv adaosul comercial de 40 lei (cota de adaos comercial pentru acest sortiment este de 20%) și TVA de 45,6 lei (19% TVA).

8. Mărfurile Z sunt reflectate în contabilitate la valoarea netă contabilă de 4.470 lei, iar comisia de inventariere a stabilit o valoare justă de 3.950 lei.

9. Se constată că există riscul ca societatea să piardă în instanță un proces cu unul din furnizori, iar suma pe care unitatea o poate pierde este estimată la 2.350 lei.

10. Situația datoriilor și disponibilităților în valută la 31 decembrie se prezintă astfel:

- soldul contului 401.2 „Furnizori externi” este de 33.346,5 lei (valoarea de intrare în valută este de 7.050 €, iar cursul de schimb la sfârșitul lunii noiembrie era de 4,73 lei/€);

- soldul contului 5124 „Conturi la bănci în valută” este de 709,5 lei (valoarea de intrare în valută este de 150 €, iar cursul de schimb la sfârșitul lunii noiembrie era de 4,73 lei/€).

Cursul de schimb la 31 decembrie este de 4,77 lei/€.

11. Din analiza veniturilor și a cheltuielilor aferente exercițiului încheiat s-a constatat că din soldul final debitor al contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” suma de 320 lei reprezintă cota-parte din primele de asigurare achitate anticipat ce trebuie inclusă în cheltuielile lunii decembrie.

7.2.3. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de regularizare privind diferențele constatate la inventariere

După cum a fost precizat și în capitolul privind inventarierea, comisia de inventar are în vedere constatarea existenței fizice a bunurilor, creanțelor și datoriilor (situația faptică), dar și stabilirea valorii acestora, motiv pentru care din comisia de inventariere trebuie să facă parte și un specialist în evaluarea de bunuri, creanțe și datorii¹⁷¹. La stabilirea rezultatelor inventarierii pot să apară *diferențe cantitative* (plusuri sau minusuri) și *diferențe de valoare*. Diferențele cantitative vor fi întotdeauna reflectate în contabilitate (plusuri și minusuri cantitative), iar în ceea ce privește diferențele de valoare se va avea în vedere principiul prudenței (diferențele în plus la active nu se vor reflecta pe când cele în minus se vor înregistra ca o amortizare suplimentară dacă deprecierea este ireversibilă sau ca o pierdere probabilă de valoare, dacă pierderea este posibil reversilă, iar la datorii situația este inversă plusurile de valoare nu se înregistrează, iar minusurile se vor reflecta).

a. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de regularizare privind plusurile și minusurile de inventar

În situația în care cantitățile și valorile constatate faptic pentru un anumit element patrimonial sunt mai mari decât cele ce figurează în contabilitate, rezultă un plus de inventar, iar în situația inversă rezultă un minus de inventar. Atât plusurile, cât și minusurile de inventar se consemnează în listele de inventar. După stabilirea plusurilor și minusurilor de inventar, se procedează la regularizarea diferențelor. Indiferent de natura elementelor patrimoniale, plusurile cantitative de

¹⁶⁹ Prin perisabilități se înțelege scăzământele care se produc în timpul transportului, manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procese naturale cum sunt: uscarea, evaporare, volatilizare, pulverizare, hidroliză, răcire, înghețare, topire, oxidare, aderare la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunere, scurgere, îmbibare, îngroșare, împrăștiere, fărâmițare, spargere, inclusiv procese de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).

Nu constituie perisabilități pierderile incluse în normele de consum tehnologic, precum și cele produse prin neglijență, sustrageri și cele produse din alte cauze imputabile persoanelor vinovate sau cele determinate de cauze de forță majoră.

Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate sunt prevăzute la art. 13 din HG 831/2004.

¹⁷⁰ Valoarea justă este prețul care ar fi primit pentru a vinde un activ sau plătit pentru a transfera o datorie într-o tranzacție normală între participanții pe piață la data evaluării (IFRS 13).

¹⁷¹ Istrate, C., *Contabilitatea nu-l doar pentru contabilii*, Ed. Evrika Publishing, București, 2016, p. 259.

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

inventar se înregistrează ca intrări în patrimoniu, iar minusurile cantitative de inventar, fie se impută persoanelor vinovate, fie se trec asupra cheltuielilor.

Plusurile cantitative constatate la inventar se înregistrează în contabilitate astfel:

- în cazul *imobilizărilor*, se debitează contul de imobilizări corespunzător și se creditează contul 4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor” (cu valoarea justă);
- pentru *stocurile de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar* aflate în depozit, *stocuri aflate la terți, active biologice de natura stocurilor, mărfuri, ambalaje* (altele decât producția stocată) se debitează contul de stoc (din grupele 30, 35, 36, 37 sau 38) și se creditează contul de cheltuieli corespunzător (cu valoarea justă);
- în cazul *producției în curs de execuție, produselor și activelor biologice de natura stocurilor din producție proprie* se debitează contul de stoc (din grupele 33, 34 sau 361) și se creditează contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” (cu valoarea justă).

Minusurile cantitative constatate la inventar se înregistrează astfel:

- la *imobilizări* se creditează contul de imobilizări corespunzător cu valoarea contabilă și se debitează contul de amortizare (dacă este cazul) cu valoarea amortizată și contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” cu valoarea rămasă;
- pentru *stocurile de materii prime, materiale consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar* aflate în depozit, *stocuri aflate la terți, active biologice de natura stocurilor, mărfuri, ambalaje* (altele decât producția stocată) se debitează contul de cheltuieli corespunzător și se creditează contul de stoc (din grupele 30, 35, 36, 37 sau 38) la care s-a constatat lipsa (cu valoarea de înregistrare);
- în cazul *producției în curs de execuție, produselor și activelor biologice de natura stocurilor din producție proprie* se debitează contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” și se creditează contul de stoc (din grupele 33, 34 sau 361) la care s-a constatat lipsa (cu valoarea de înregistrare).

În cazul *minusurilor imputabile*¹⁷², pe lângă corespondențele care se stabilesc cu ocazia înregistrării minusurilor neimputabile, se mai consemnează și creanța care apare față de persoana vinovată, căreia i se impută lipsa respectivă, astfel se debitează contul 4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul” sau 461 „Debitori diverși” (cu prețul de imputare) și se creditează conturile 758 „Alte venituri din exploatare” (cu valoarea de înlocuire) și 4427 „TVA colectată” (cu taxa pe valoarea adăugată aferentă).

În Registrul-jurnal contabilizarea operațiunilor de regularizare privind plusurile și minusurile cantitative înregistrate de societatea comercială „X” se prezintă astfel:

2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”	=	214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”	3.100	3.100
Înregistrat, scăderea din gestiune a laptopului constat lipsă, având valoarea contabilă de 3.100 lei, amortizat integral.				
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”	=	4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”	2.750	2.750
Înregistrat, sistemul de alarmă constat plus la inventariere, evaluat la 2.750 lei.				
6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”	=	3028 „Alte materiale consumabile”	180	180
Înregistrat, scăderea din gestiune a materialelor consumabile constatate lipsă: 15 buc. x 12 lei/buc. = 180 lei.				

¹⁷² La stabilirea valorii debitului, în cazurile în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se are în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- să existe riscul de confuzie între sorturile aceluiași bun material, din cauza asemănării în ceea ce privește aspectul exterior: culoare, desen, model, dimensiuni, ambalaj sau alte elemente;
- diferențele constatate în plus sau în minus să se refere la aceeași perioadă de gestiune și la aceeași gestiune.

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”	3b =	%	7588 „Alte venituri din exploatare” 4427 „TVA colectată”	267,75	225,00 42,75
Înregistrat, imputarea contravalorii materialelor consumabile constatate lipsă gestionarului: Prețul actual de aprovizionare: 15 buc. x 15 lei/buc. = 225 lei TVA aferentă: 225 lei x 19 % = 42,75 lei Prețul de imputare 267,75 lei					
4427 „TVA colectată”	3c =		4423 „TVA de plată”	42,75	42,75
Înregistrat regularizarea taxei pe valoarea adăugată după contabilizarea diferențelor constatate la inventariere.					
	4		C8035		315
Scoaterea din evidență a unui scaun deteriorat 100%, conform procesului verbal de casare, cu o valoare de intrare de 315 lei.					
D8035	5			412	
Înregistrat, biroul în folosință constatat plus la inventariere, pe baza procesului verbal de inventariere. Valoarea justă este estimată la 412 lei.					
607 „Cheltuieli privind mărfurile”	6 =		371.1 „Mărfuri în depozit”	235	235
Înregistrat, scăderea din gestiune a mărfurilor constatate lipsă la depozit evaluate la 235 lei, ce se încadrează în normele legale de perisabilități.					
371.2 „Mărfuri în magazin”	7 =	%	607 „Cheltuieli privind mărfurile” 378.2 „Diferențe de preț la mărfuri în magazin” 4428 „TVA neexigibilă”	285,6	200,0 40,0 45,6
Înregistrat, plusul de mărfuri constatat la magazin, la valoarea justă de 285,6 lei. Pentru determinarea TVA și a adaosului comercial se aplică formula sutei mărite: $TVA = 285,6 \cdot \frac{19}{119} = 45,6 \text{ lei,}$ $\text{Adaosul comercial} = (285,6 - 45,6) \cdot \frac{20}{120} = 40 \text{ lei.}$					

b. Înregistrarea în contabilitate a operațiilor de regularizare privind amortizarea imobilizărilor

Pentru imobilizările amortizabile, entitățile calculează și înregistrează amortizarea pe baza planului de amortizare sau a fișelor mijloacelor fixe. La sfârșitul exercițiului, valoarea actuală stabilită prin inventariere trebuie să coincidă cu valoarea contabilă netă. Există însă și situații în care valoarea actuală este mai mică decât valoarea contabilă netă, diferența înregistrându-se:

- fie pe seama unei amortizări suplimentare, dacă aceasta corespunde unei deprecieri definitive;
- fie printr-o ajustare pentru depreciere, dacă aceasta corespunde unei deprecieri reversibile.

c. Înregistrarea în contabilitate a operațiilor privind ajustările pentru depreciere

La încheierea exercițiului, în vederea reflectării în bilanțul contabil a elementelor patrimoniale, valoarea contabilă a acestora trebuie pusă de acord cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii. Ajustările pentru depreciere se înregistrează atunci când valoarea de utilitate a elementelor patrimoniale de activ la data încheierii exercițiului este mai mică decât valoarea lor de intrare, diferența datorându-se unei deprecieri reversibile. Înregistrarea ajustărilor, în condițiile respectării principiului prudenței, se explică prin necesitatea asigurării imaginii fidele a patrimoniului în bilanțul contabil.

În principiu, ajustările pentru deprecierea activelor se înregistrează pentru următoarele categorii de elemente patrimoniale:

- active imobilizate;
- stocuri și producție în curs de execuție;

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

- creanțe;
- conturi de trezorerie.

Ajustările pentru deprecierea activelor se reflectă în contabilitate astfel: se debitează contul de cheltuieli (grupa 68) și se creditează contul de ajustări pentru depreciere corespunzător (din grupele 29, 39, 49 sau 59).

La sfârșitul fiecărui exercițiu sau la ieșirea din patrimoniu a elementelor de activ ajustările înregistrate până la acel moment se analizează și se regularizează, după caz, astfel:

- în situația în care deprecierea reversibilă este superioară ajustării existente, se înregistrează o ajustare suplimentară, stabilindu-se o corespondență identică cu cea de la constituire;
- în situația în care deprecierea constatată este inferioară ajustării înregistrate, diferența se deduce din ajustarea pentru depreciere și se înregistrează la venituri (gr. 78);
- la ieșirea din patrimoniu a elementelor de activ, ajustările pentru depreciere rămase fără obiect se anulează înregistrându-se la venituri (gr. 78).

Deoarece valoarea netă contabilă a mărfurilor este mai mică decât valoarea justă pentru mărfurile Z, se vor înregistra ajustări pentru pierderea de valoare de 520 lei (4.470 lei – 3.950 lei):

6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	8	=	397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	520	520
Înregistrat, ajustarea pentru deprecieri a mărfurilor.					

d. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de regularizare privind provizioanele

Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă. Acesta va fi recunoscut numai în momentul în care¹⁷³:

- entitatea are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și
- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Provizioanele se constituie pentru¹⁷⁴:

- litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;
- acțiuni de restructurare;
- pensii și obligații similare;
- impozite;
- prime ce urmează a se acorda personalului în funcție de profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- provizioane în legătură cu acorduri de concesiune;
- provizioane pentru contracte cu titlu oneros;
- alte provizioane.

Constatând că există riscul ca societatea să piardă în instanță un proces cu unul din furnizori, pentru suma estimată că se va pierde se va constitui un provizion pentru litigii:

6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”	9	=	1511 „Provizioane pentru litigii”	2.350	2.350
Înregistrat, constituirea provizionului aferent litigiului cu unul din furnizori de 2.350 lei.					

e. Înregistrarea în contabilitate a operațiilor de regularizare privind diferențele de curs valutar

¹⁷³ *** OMFP nr. 1802/2014, art. 374.

¹⁷⁴ Ibidem, art. 377.

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

Dacă între elementele patrimoniale de care dispune o firmă se numără creanțe, datorii și disponibilități bănești și alte valori similare (la bănci, în casierie, sub formă de acreditive) în valută, pentru a se asigura reflectarea acestora în contabilitate la mărimea reală este necesară evaluarea lor în lei în funcție de cursul de schimb de la finele fiecărei luni. Datorită fluctuației, de regulă, zilnice a cursului de schimb a monedei naționale în raport cu diverse valute, valoarea în lei a creanțelor, datoriilor și disponibilităților în valută la sfârșitul fiecărei luni (implicit la sfârșitul exercițiului, pe 31 decembrie) poate să fie mai mare sau mai mică decât valoarea în lei a acestora la data intrării în patrimoniu (pentru tranzacțiile din luna decembrie sau la sfârșitul lunii anterioare pentru cele mai vechi), respectiv decât soldul conturilor de disponibilități în valută determinat după contabilizarea operațiunilor de încasări și plăți în valută din cursul exercițiului.

Astfel, *diferențele nefavorabile de curs valutar* aferente creanțelor și disponibilităților exprimate în valută, ca urmare a scăderii cursului valutar, respectiv cele aferente datoriilor exprimate în valută, ca urmare a creșterii cursului valutar se înregistrează în contul 6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”.

Diferențele favorabile de curs valutar aferente creanțelor și disponibilităților exprimate în valută, ca urmare a creșterii cursului valutar, respectiv cele aferente datoriilor exprimate în valută, ca urmare a scăderii cursului valutar, se înregistrează în contul 7651 „Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”.

Pe baza constatărilor făcute la inventarierea datoriilor și disponibilităților în valută, se fac următoarele înregistrări în contabilitatea societății comerciale „X”:

10a				
6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”	=	401.2 „Furnizori externi”	282	282
Înregistrat, diferența favorabilă de curs valutar aferentă datoriei în valută față de un furnizor extern:				
La sfârșitul lunii noiembrie: $7.050 \text{ €} \times 4,73 \text{ lei/€} = 33.346,5 \text{ lei}$				
La 31 decembrie: $7.050 \text{ €} \times 4,77 \text{ lei/€} = 33.628,5 \text{ lei}$				
Diferență favorabilă de curs valutar:		282 lei		
10b				
5124.5 „BCR euro”	=	7651 „Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”	6	6
Înregistrat, diferența nefavorabilă de curs valutar aferentă disponibilului aflat în contul în valută:				
La sfârșitul lunii noiembrie: $150 \text{ €} \times 4,73 \text{ lei/€} = 709,5 \text{ lei}$				
La 31 decembrie: $150 \text{ €} \times 4,77 \text{ lei/€} = 715,5 \text{ lei}$				
Diferență nefavorabilă de curs valutar:		6 lei		

f. Delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor

Exprimarea în bilanț a unui rezultat real presupune delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor aferente activității unității pe măsura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercițiului la care se referă, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau data efectuării plăților.

Dacă la sfârșitul exercițiului se constată că au fost efectuate și înregistrate la cheltuielile exercițiului diverse sume ce privesc exercițiile următoare, atunci trebuie să se procedeze la transferul sumelor corespunzătoare din conturile de cheltuieli din *clasa 6* în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”. În mod corespunzător, dacă inițial cheltuielile au fost reflectate în contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” și sunt aferente exercițiului curent, se face transferul la conturile din *clasa 6*.

Veniturile înregistrate până la sfârșitul exercițiului, constatate a fi venituri aferente exercițiilor următoare sau încasări în vederea prestării unor servicii ulterioare se transferă din conturile de *venituri ale perioadei (clasa 7)* în contul 472 „Venituri înregistrate în avans”. În mod similar, dacă au fost reflectate inițial în contul 472 „Venituri înregistrate în avans” și sunt aferente perioadei curente se transferă la conturile de venituri din *clasa 7*.

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

Pe baza analizei cheltuielilor și veniturilor exercițiului curent, se face următoarea înregistrare în contabilitatea societății „X”:

613 „Cheltuieli cu primele de asigurare” Înregistrat, cheltuielile cu primele de asigurare achitate anticipat, aferente lunii decembrie de 320 lei.	11 =	471 „Cheltuieli înregistrate în avans”	320	320
--	---------	--	-----	-----

g. Înregistrarea variației stocurilor

Contabilizarea operațiunilor privind variația stocurilor se referă la acele entități în care se aplică metoda inventarului intermitent. În aplicația considerată, contabilitatea stocurilor se realizează după metoda inventarului permanent. Prin urmare, înregistrările privind variația stocurilor nu vor fi exemplificate.

7.2.4. Stabilirea rezultatului contabil

Rezultatul contabil al exercițiului se determină ca diferență între venituri și cheltuieli, indiferent de data încasării sau plății lor. Acesta se stabilește, de obicei, lunar ca efect al închiderii conturilor de cheltuieli din clasa 6 și a conturilor de venituri din clasa 7 prin contul 121 „Profit sau pierdere”. În cazul în care veniturile fiecărei perioade sunt mai mari decât cheltuielile perioadei, rezultatul apare sub forma profitului, iar în cazul în care veniturile sunt mai mici decât cheltuielile, rezultatul apare sub forma pierderii.

Pe baza înregistrărilor corespunzătoare operațiunilor de regularizare, situația conturilor de cheltuieli și venituri care au suferit modificări este următoarea:

D	6028	C	D	607	C
(3a)	180		(6)	235	200 (7)
Rd	180	- Rc	Rd	235	200 Rc
Tsd	180	- Tsc	Tsd	235	200 Tsc
		180 Sfd			35 Sfd
D	613	C	D	6651	C
(11)	320		(10a)	282	
Rd	320	- Rc	Rd	282	- Rc
Tsd	320	- Tsc	Tsd	282	- Tsc
		320 Sfd			282 Sfd
D	6812	C	D	6814	C
(9)	2.350		(8)	520	
Rd	2.350	- Rc	Rd	520	- Rc
Tsd	2.350	- Tsc	Tsd	520	- Tsc
		2.350 Sfd			520 Sfd
D	7588	C	D	7651	C
		225 (3b)			6 (10b)
Rd	-	225 Rc	Rd	-	6 Rc
Tsd	-	225 Tsc	Tsd	-	6 Tsc
Sfc	225		Sfc	6	

Pentru a stabili mărimea rezultatului contabil al exercițiului se procedează la închiderea conturilor de cheltuieli și a conturilor de venituri care prezintă sold:

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

121 „Profit sau pierdere”	12a =	%	3.687	-
		6028 „Cheltuieli privind alte materiale consumabile”		180
		607 „Cheltuieli privind mărfurile”		35
		613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”		320
		6651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”		282
		6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		2.350
		6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”		520
Înregistrat, închiderea conturilor de cheltuieli.				
	12b =	%		
		121 „Profit sau pierdere”	-	231
7588 „Alte venituri din exploatare”			225	
7651 „Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută”			6	
Înregistrat, închiderea conturilor de venituri				

Rezultatul contabil al exercițiului = Total venituri – Total cheltuieli

În balanța primară totalul veniturilor este de 528.272,69 lei, iar totalul cheltuielilor 500.934,3 lei.

Total venituri = total venituri din balanța de verificare primară + total venituri aferente rezultatului inventarierii (12b) = 528.272,69 + 231 = 528.503,69

Total cheltuieli = total cheltuieli din balanța de verificare primară + total cheltuieli aferente rezultatului inventarierii (12a) = 500.934,3 + 3.687 = 504.621,30

Rezultatul contabil al exercițiului = 528.503,69 – 504.621,30 = 23.882,39

7.2.5. Determinarea profitului impozabil, a impozitului pe profit și contabilizarea acestuia, repartizarea profitului

Pentru impozitarea profitului trebuie pornit de la realitatea că nu în toate cazurile principiile contabile general admise sunt în acord cu principiile impunerii fiscale. În aceste condiții, trebuie făcută distincție între rezultatul contabil și rezultatul fiscal.

Rezultatul contabil reprezintă suma globală a profitului sau pierderii exercițiului financiar ce figurează în contul 121 „Profit sau pierdere”, înainte de impozitare.

Rezultatul fiscal reprezintă profitul impozabil sau pierderea fiscală a exercițiului, stabilit potrivit regulilor fiscale. Acesta se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile¹⁷⁵. Modelul de principiu pentru calculul rezultatului fiscal este dat de formula:

$$\begin{array}{ccccccc}
 \text{Rezultatul} & = & \text{Venituri} & - & \text{Cheltuieli totale} & + & \text{Cheltuieli} \\
 \text{fiscal} & & \text{totale} & & \text{(inclusiv} & & \text{neductibile} \\
 & & & & \text{cheltuielile cu} & & \text{(inclusiv cheltuielile} \\
 & & & & \text{impozitul pe} & & \text{cu impozitul pe profit)} \\
 & & & & \text{profit)} & & \\
 & & & & \text{Venituri} & & \text{Pierdere fiscală} \\
 & & & & \text{neimpozabile} & & \text{reportată}^{176}
 \end{array}$$

¹⁷⁵ *** Codul Fiscal, art. 19, alin. 1.

¹⁷⁶ Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora (Codul Fiscal al României, art. 31, alin. 1).

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

Dacă rezultatul fiscal este profit, atunci se calculează impozitul pe profit.

În cazul microîntreprinderilor se aplică impozitul pe venit. Conform Codului Fiscal, baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad¹⁷⁷:

- a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;
- b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;
- c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;
- d) veniturile din subvenții;
- e) veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- e¹) veniturile din ajustări pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- h) veniturile din diferențe de curs valutar;
- i) veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;
- j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul 709;
- k) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;
- l) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;
- m) veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii, dacă acestea au fost impozitate în statul străin.

În aplicația considerată este vorba de o microîntreprindere și vom determina *impozitul pe venit*, care se calculează astfel:

- ✓ *Total venituri*: 528.503,69 lei
- ✓ *Venituri din diferențe de curs valutar*: 2.071,55 lei
- ✓ *Venituri impozabile* = 528.503,69 – 2.071,55 = 526.432,14 lei
- ✓ *Impozitul pe venit* = 1% x Venituri impozabile = 1% x 526.432,14 = 5.264,32 lei

Diferența de impozit pe venit ce trebuie înregistrată este de 2,24 lei (5.264,32 – 5.262,08) și se contabilizează astfel:

698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit și alte impozite”	13a =	4418 „Impozit pe venit”	2,24	2,24
Înregistrat impozitul pe profit aferent exercițiului încheiat.				
121 „Profit sau pierdere”	13b =	698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit și alte impozite”	2,24	2,24
Închiderea contului 698 „Cheltuieli cu impozitul pe venit și alte impozite”.				

Profitul net este de 23.880,15 lei (23.882,39 – 2,24).

¹⁷⁷ *** Codul Fiscal, art. 53, alin. 1.

7.2.6. Închiderea conturilor de activ și de pasiv

După sistematizarea în registrul Cartea mare a operațiilor corespunzătoare diferențelor constatate la inventar, precum și a celor privind determinarea profitului contabil, a impozitului pe profit și repartizării profitului net, datele din conturile care au suferit modificări sunt prelucrate determinându-se soldurile finale.

Încheierea exercițiului financiar este marcată în Registrul-jurnal prin două articole contabile: unul pentru închiderea conturilor de activ, iar celălalt pentru închiderea conturilor de pasiv, folosindu-se drept corespondent contul 892 „Bilanț de închidere”. Astfel, contul 892 „Bilanț de închidere” se debitează cu soldurile finale debitoare ale conturilor de activ, în scopul închiderii acestora și se creditează cu soldurile finale creditoare ale conturilor de pasiv, pentru închiderea acestora.

După sistematizarea înregistrărilor corespunzătoare operațiunilor de regularizare a diferențelor de inventar, a celor privind impozitul pe profit și repartizarea profitului net, situația conturilor care au suferit modificări în Cartea mare se prezintă astfel:

D	121	C	D	D	1511	C
(BP)	599.456,02	98.521,72 Si				2.350 (9)
(12a)	3.687,00	528.272,69 (BP)				
(13b)	2,24	231,00 (12b)				
Rd	603.145,26	528.272,69 Rc	Rd	-		2.350 Rc
Tsd	603.145,26	627.025,41 Tsc	Tsd	-		2.350 Tsc
Sfc	23.880,15		Sfc	2.350		

D	214	C	D	D	2814	C
Si	5.230	3.100 (1)	(1)	3.100	2.560 Si	
(2)	2.750				1.044 (BP)	
Rd	2.750	3.100 Rc	Rd	3.100	1.044 Rc	
Tsd	7.980	3.100 Tsc	Tsd	3.100	3.604 Tsc	
		2.880 Sfd	Sfc	504		

D	3028	C	D	D	371.1	C
Si	10.119,4	2.136,52 (BP)	Si	17.973,21	349.989,07 (BP)	
		180,00 (3a)	(BP)	354 210,62	235,00 (6)	
Rd	-	2.316,52 Rc	Rd	354 210,62	350.224,07 Rc	
Tsd	10 119,4	2.316,52 Tsc	Tsd	372.183,83	350.224,07 Tsc	
		7.802,88 Sfd			21.959,76 Sfd	

D	371.2	C	D	D	378.2	C
Si	8.235,43	176.201,65 (BP)	(BP)	24.019,82	1.678,37 Si	
(BP)	189.074,87				37.091,12 (BP)	
(7)	285,60				40,00 (7)	
Rd	189.360,47	176.201,65 Rc	Rd	24.019,82	37 141,12 Rc	
Tsd	197.595,90	176.201,65 Tsc	Tsd	24.019,82	38 809,49 Tsc	
		21.394,25 Sfd	Sfc	14.789,67		

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

D	397	C
		520 (8)
Rd	-	520 Rc
Tsd	-	520 Tsc
Sfc	520	

D	401.2	C
(BP)	62.608,7	2.388,0 Si 93.567,2 (BP) 282,0 (10a)
Rd	62.608,7	93.849,2 Rc
Tsd	62.608,7	96.237,2 Tsc
Sfc	33.628,5	

D	4282	C
(3b)	267,75	
Rd	267,75	- Rc
Tsd	267,75	- Tsc
		267,75 Sfd

D	4418	C
(BP)	9.585,25	5.021,00 Si 5.262,08 (BP) 2,24 (13a)
Rd	9.585,25	5.264,32 Rc
Tsd	9.585,25	10.285,32 Tsc
Sfc	700,07	

D	4423	C
(BP)	27.070,35	29.954,33 Si 29.845,90 (BP) 42,75 (3c)
Rd	27.070,35	29.888,65 Rc
Tsd	27.070,35	59.842,98 Tsc
Sfc	32.772,62	

D	4427	C
(BP)	108.489,01	108.89,01 Si
(3c)	42,75	42,75 (3b)
Rd	108.531,76	108.531,76 Rc
Tsd	108.531,76	108.531,76 Tsc
	Ø	

D	4428	C
(BP)	22.490,64	1.593,95 Si 34.297,03 (BP) 45,60 (7)
Rd	22.490,64	34.342,63 Rd
Tsd	22.490,64	35.936,58 Tsd
Sfc	13.445,94	

D	471	C
(BP)	810	339 (BP) 320 (11)
Rd	810	659 Rc
Tsd	810	659 Tsc
		151 Sfd

D	4754	C
		2.750 (2)
Rd	-	2.750 Rc
Tsd	-	2.750 Tsc
Sfc	2.750	

D	5124	C
Si	35,57	179.380,47 (BP)
(BP)	180.052,40	
(10b)	6,00	
Rd	180.058,40	179.380,47 Rc
Tsd	180.095,97	179.380,47 Tsc
		715,50 Sfd

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

6028			607		
D		C	D		C
(BP)	2.136,52	2.136,52 (BP)	(BP)	339.160,66	339.160,66 (BP)
(3a)	180,00	180,00 (12a)	(6) (7)	235,00	35,00 (12a)
				200,00	
Rd	2.316,52	2.316,52 Rc	Rd	339 195,66	339 195,66 Rc
Tsd	2.316,52	2.316,52 Tsc	Tsd	339 195,66	339 195,66 Tsc
Ø			Ø		

613			6651		
D		C	D		C
(BP)	944,44	944,44 (BP)	(BP)	4.176,98	4.176,98 (BP)
(11)	320,00	320,00 (12a)	(10a)	282,00	282,00 (12a)
Rd	1.264,44	1.264,44 Rc	Rd	4.458,94	4.458,94 Rc
Tsd	1.264,44	1.264,44 Tsc	Tsd	4.458,94	4.458,94 Tsc
Ø			Ø		

6812			6814		
D		C	D		C
(9)	2.350	2.350 (12a)	(8)	520	520 (12a)
Rd	2.350	2.350 Rc	Rd	520	520 Rc
Tsd	2.350	2.350 Tsc	Tsd	520	520 Tsc
Ø			Ø		

698			7588		
D		C	D		C
(BP)(13a)	5.262,08	5.262,08 (BP)(13b)	(12b)	225	225 (3b)
	2,24	2,24			
Rd	5.264,32	5.264,32 Rc	Rd	225	225 Rc
Tsd	5.264,32	5.264,32 Tsc	Tsd	225	225 Tsc
Ø			Ø		

7651		
D		C
(BP)(12b)	2.065,55	2.065,55 (BP)(10b)
	6	6
Rd	2.071,55	2.071,55 Rc
Tsd	2.071,55	2.071,55 Tsc
Ø		

Notă: BP înseamnă rulajul cumulat din balanța primară.

Pe baza datelor din Cartea mare, articolele contabile de închidere a conturilor de activ și pasiv se prezintă astfel:

7. SITUAȚII FINANCIARE ANUALE

892 „Bilanț de închidere”	14a =	%	375.768,94	-
201 „Cheltuieli de constituire”				473,25
214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”				4.880,00
3028 „Alte materiale consumabile”				7.802,88
371 1 „Mărfuri în depozit”				21.959,75
371 2 Mărfuri în magazin”				21.394,25
4091 „Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor”				95.056,99
4092 „Furnizori-debitori pentru prestări de servicii și executări de lucrări”				3.208,88
4111 „Clienți”				216.019,59
4282 „Alte creanțe în legătură cu personalul”				267,75
471 „Cheltuieli înregistrate în avans”				151,00
5121 „Conturi la bănci în lei”				834,03
5124 „Conturi la bănci în valută”				715,50
5311 „Casa în lei”				3.005,06
Închiderea conturilor de activ.				
	14b =	%		
1012 „Capital subscris vărsat”		892 „Bilanț de închidere”	-	375.768,94
1061 „Rezerve legale”			200,00	
1171 „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”			40,00	
121 „Profit sau pierdere”			148.627,18	
1511 „Provizioane pentru litigii”			23.880,15	
2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”			2.350,00	
2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”			407,65	
378.2 „Diferențe de preț la mărfuri în magazin”			504,00	
397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”			14.789,67	
401.1 „Furnizori interni”			520	
401.2 „Furnizori externi”			91.090,66	
421 „Personal-salarii datorate”			33.628,50	
4315 „Contribuția de asigurări sociale”			7.000,00	
4316 „Contribuția de asigurări sociale de sănătate”			1.750,00	
436 „Contribuția asiguratorie de muncă”			700,00	
4418 „Impozitul pe venit”			157,50	
4423 „TVA de plată”			700,07	
4428 „TVA neexigibilă”			32.772,62	
444 „Impozitul pe venituri de natură salariilor”			13.445,94	
4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”			455,00	
2.750,00				
Închiderea conturilor de pasiv.				

7.2.7. Întocmirea bilanței de verificare finale

Balanța de verificare finală conține, pentru fiecare cont sintetic, datele cele mai semnificative privind situația de la începutul și, respectiv, sfârșitul exercițiului pentru care se întocmesc situațiile financiare, precum și cele privind mișcările din cursul exercițiului (inclusiv a celor generate de diferențele de inventar, determinarea rezultatului exercițiului și a impozitului). În plus, balanța de verificare finală are și rolul de a asigura controlul corecte preluări și prelucrări a datelor corespunzătoare mișcărilor de valori intervenite după elaborarea bilanței de verificare primare. Pentru aplicația considerată, balanța de verificare finală este prezentată în tabelul nr.7.4.

Tabelul nr. 7.4.- Balanța de verificare finală

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj curent		Rulaj cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
Clasa 1											
1012	Capital subscris vărsat	0,00	200,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	200,00	0,00	200,00
1061	Rezerve legale	0,00	40,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	40,00	0,00	40,00
1171	Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	0,00	50.105,46	0,00	0,00	0,00	98.521,72	0,00	148.627,18	0,00	148.627,18
121	Profit sau pierdere	0,00	98.521,72	66.610,55	70.038,83	536.534,71	458.464,86	603.145,26	627.025,41	0,00	23.880,15
1511	Provizioane pentru litigii	0,00	0,00	0,00	2.350,00	0,00	0,00	0,00	2.350,00	0,00	2.350,00
Total clasa 1		0,00	148.867,18	66.610,55	72.388,83	536.534,71	556.986,58	603.145,26	778.242,59	0,00	175.097,33
Clasa 2											
201	Cheltuieli de constituire	473,25	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	473,25	0,00	473,25	0,00
214	Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	5.230,00	0,00	2.750,00	3.100,00	0,00	0,00	7.980,00	3.100,00	4.880,00	0,00
2801	Amortizarea cheltuielilor de constituire	0,00	236,70	0,00	23,00	0,00	147,95	0,00	407,65	0,00	407,65
2814	Amortizarea altor imobilizări corporale	0,00	2.560,00	3.100,00	87,00	0,00	957,00	3.100,00	3.604,00	0,00	504,00
Total clasa 2		5.703,25	2.796,70	5.850,00	3.210,00	0,00	1.104,95	11.553,25	7.111,65	5.353,25	911,65
Clasa 3											
3028	Alte materiale consumabile	10.119,40	0,00	0,00	180,00	0,00	2.136,52	10.119,40	2.316,52	7.802,88	0,00
303	Materiale de natura obiectelor de inventar	670,00	0,00	0,00	0,00	1.850,00	2.520,00	2.520,00	2.520,00	0,00	0,00
371.1	Mărfuri în depozit	17.973,21	0,00	28.560,25	52.580,18	325.650,37	297.643,89	372.183,83	350.224,07	21.959,76	0,00
371.2	Mărfuri în magazin	8.235,43	0,00	24.035,60	17.436,23	165.324,87	158.765,42	197.595,90	176.201,65	21.394,25	0,00
378.1	Diferențe de preț la mărfuri în depozit	0,00	0,00	11.876,46	5.438,35	58.643,14	65.081,25	70.519,60	70.519,60	0,00	0,00
378.2	Diferențe de preț la mărfuri în magazin	0,00	1.678,37	3.476,18	4.674,85	20.543,64	32.456,27	24.019,82	38.809,49	0,00	14.789,67
397	Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	0,00	0,00	0,00	520,00	0,00	0,00	0,00	520,00	0,00	520,00
Total clasa 3		36.998,04	1.678,37	67.948,49	80.829,61	572.012,02	558.603,35	676.958,55	641.111,33	51.156,89	15.309,67
Clasa 4											
401.1	Furnizori interni	0,00	11.066,18	29.395,70	50.224,21	245.834,39	305.030,36	275.230,09	366.320,75	0,00	91.090,66
401.2	Furnizori externi	0,00	2.388,00	8.230,46	5.221,18	54.378,24	88.628,02	62.608,70	96.237,20	0,00	33.628,50
4091	Furnizori – debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor	46.083,79	0,00	4.767,61	169,47	120.333,23	75.958,17	171.184,63	76.127,64	95.056,99	0,00
4092	Furnizori -debitori pentru prestări de servicii	0,00	0,00	3.208,88	0,00	3.415,21	3.415,21	6.624,09	3.415,21	3.208,88	0,00
4111	Clienți	121.676,71	0,00	74.919,53	45.508,00	452.491,91	387.560,56	649.088,15	433.068,56	216.019,59	0,00

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj curent		Rulaj cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
418	Clienți – facturi de întocmit	0,00	0,00	0,00	0,00	1.789,23	1.789,23	1.789,23	1.789,23	0,00	0,00
421	Personal – salarii datorate	0,00	8.500,00	9.800,00	9.200,00	125.200,00	124.300,00	135.000,00	142.000,00	0,00	7.000,00
4282	Alte creanțe în legătură cu personalul	0,00	0,00	267,75	0,00	0,00	0,00	267,75	0,00	267,75	0,00
4315	Contribuția de asigurări sociale	0,00	2.125,00	2.450,00	2.300,00	31.300,00	31.075,00	33.750,00	35.500,00	0,00	1.750,00
4316	Contribuția de asigurări sociale de sănătate	0,00	850,00	980,00	920,00	12.520,00	12.430,00	13.500,00	14.200,00	0,00	700,00
436	Contribuția asiguratorie de muncă	0,00	191,25	220,50	207,00	2.817,00	2.796,75	3.037,50	3.195,00	0,00	157,50
4418	Impozitul pe venit	0,00	5.021,00	0,00	700,07	9.585,25	4.564,25	9.585,25	10.285,32	0,00	700,07
4423	TVA de plată	0,00	29.954,33	0,00	2.818,29	27.070,36	27.070,36	27.070,36	59.842,98	0,00	32.772,62
4424	TVA de recuperat	0,00	0,00	0,00	0,00	12.488,21	12.488,21	12.488,21	12.488,21	0,00	0,00
4.426	TVA deductibilă	0,00	0,00	12.975,24	12.975,24	78.156,09	78.156,09	91.131,33	91.131,33	0,00	0,00
4427	TVA colectată	0,00	0,00	15.793,53	15.793,53	92.738,23	92.738,23	108.531,76	108.531,76	0,00	0,00
4428	TVA neexigibilă	0,00	1.593,95	3.374,75	2.344,27	19.115,89	31.998,36	22.490,64	35.936,58	0,00	13.445,94
444	Impozitul pe venituri de natura salariilor	0,00	552,50	637,00	598,00	8.138,00	8.079,50	8.775,00	9.230,00	0,00	455,00
4461	Taxa vamală	0,00	0,00	845,00	845,00	5.788,00	5.788,00	6.633,00	6.633,00	0,00	0,00
4551	Asociați – conturi curente	0,00	0,00	0,00	0,00	28.428,50	28.428,50	28.428,50	28.428,50	0,00	0,00
471	Cheltuieli înregistrate în avans	0,00	0,00	25,00	334,00	785,00	325,00	810,00	659,00	151,00	0,00
4754	Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	0,00	0,00	0,00	2.750,00	0,00	0,00	0,00	2.750,00	0,00	2.750,00
Total clasa 4		167.760,50	62.242,21	167.890,95	152.908,26	1.332.372,74	1.322.619,80	1.668.024,19	1.537.770,27	314.704,21	184.450,29
Clasa 5											
5121	Conturi la bănci în lei	130,08	0,00	45.500,01	45.410,83	388.250,00	387.635,23	433.880,09	433.046,06	834,03	0,00
5124	Conturi la bănci în valută	37,57	0,00	42.180,76	41.502,83	137.877,64	137.877,64	180.095,97	179.380,47	715,50	0,00
5311	Casa în lei	4.955,02	0,00	18.256,47	17.986,87	122.347,56	124.567,12	145.559,05	142.553,99	3.005,06	0,00
5314	Casa în valută	0,00	0,00	0,00	0,00	28.380,00	28.380,00	28.380,00	28.380,00	0,00	0,00
581	Viramente interne	0,00	0,00	87.674,77	87.674,77	526.127,64	526.127,64	613.802,41	613.802,41	0,00	0,00
Total clasa 5		5.122,67	0,00	193.612,01	192.575,30	1.202.982,84	1.204.587,63	1.401.717,52	1.397.162,93	4.554,59	0,00
Clasa 6											
6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	0,00	0,00	180,00	180,00	2.136,52	2.136,52	2.316,52	2.316,52	0,00	0,00
603	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	0,00	0,00	0,00	0,00	2.520,00	2.520,00	2.520,00	2.520,00	0,00	0,00
605	Cheltuieli privind energia și apa	0,00	0,00	152,00	152,00	1.810,00	1.810,00	1.962,00	1.962,00	0,00	0,00
607	Cheltuieli privind mărfurile	0,00	0,00	51.089,02	51.089,02	288.106,64	288.106,64	339.195,66	339.195,66	0,00	0,00
613	Cheltuieli cu primele de asigurare	0,00	0,00	388,90	388,90	875,54	875,54	1.264,44	1.264,44	0,00	0,00

Simbol cont	Denumire cont	Sold inițial		Rulaj curent		Rulaj cumulat		Total sume		Sold final	
		Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit	Debit	Credit
624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal	0,00	0,00	0,00	0,00	54,37	54,37	54,37	54,37	0,00	0,00
626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	0,00	0,00	87,00	87,00	668,43	668,43	755,43	755,43	0,00	0,00
627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	0,00	0,00	220,41	220,41	156,90	156,90	377,31	377,31	0,00	0,00
628	Alte cheltuieli cu servicii executate de terți	0,00	0,00	420,00	420,00	3.747,06	3.747,06	4.167,06	4.167,06	0,00	0,00
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	0,00	0,00	16,50	16,50	182,25	182,25	198,75	198,75	0,00	0,00
641	Cheltuieli cu salariile personalului	0,00	0,00	9.800,00	9.800,00	125.200,00	125.200,00	135.000,00	135.000,00	0,00	0,00
646	Cheltuieli privind contribuția asiguratorie de muncă	0,00	0,00	207,00	207,00	2.796,75	2.796,75	3.003,75	3.003,75	0,00	0,00
6651	Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	0,00	0,00	369,65	369,65	4.089,33	4.089,33	4.458,98	4.458,98	0,00	0,00
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	0,00	0,00	110,00	110,00	1.104,95	1.104,95	1.214,95	1.214,95	0,00	0,00
6812	Cheltuieli de exploatare privind provizioanele	0,00	0,00	2.350,00	2.350,00	0,00	0,00	2.350,00	2.350,00	0,00	0,00
6814	Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	0,00	0,00	520,00	520,00	0,00	0,00	520,00	520,00	0,00	0,00
698	Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus	0,00	0,00	700,07	700,07	4.564,25	4.564,25	5.264,32	5.264,32	0,00	0,00
Total clasa 6		0,00	0,00	66.610,55	66.610,55	438.012,99	438.012,99	504.623,54	504.623,54	0,00	0,00
Clasa 7											
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	0,00	0,00	69.781,41	69.781,41	456.409,31	456.409,31	526.190,72	526.190,72	0,00	0,00
7588	Alte venituri din exploatare	0,00	0,00	225,00	225,00	0,00	0,00	225,00	225,00	0,00	0,00
7651	Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută	0,00	0,00	31,20	31,20	2.040,35	2.040,35	2.071,55	2.071,55	0,00	0,00
766	Venituri din dobânzi	0,00	0,00	1,22	1,22	15,20	15,20	16,42	16,42	0,00	0,00
Total clasa 7		0,00	0,00	70.038,83	70.038,83	458.464,86	458.464,86	528.503,69	528.503,69	0,00	0,00
Clasa 8											
8035	Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință	2.607,78	0,00	412,00	315,00	2.520,00	0,00	5.539,78	315,00	5.224,78	0,00
Total clasa 8		2.607,78	0,00	412,00	315,00	2.520,00	0,00	5.539,78	315,00	5.224,78	0,00
TOTAL GENERAL		215.584,46	215.584,46	638.561,38	638.561,38	4.540.380,16	4.540.380,16	5.394.526,00	5.394.526,00	375.768,94	375.768,94

7.3. Lucrări de sistematizare a datelor în Bilanț, Contul de profit și pierdere și notele explicative

Pe baza informațiilor obținute în cadrul lucrărilor premergătoare, se realizează regruparea și sistematizarea datelor în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale.

Bilanțul – prima componentă a situațiilor financiare anuale – prezintă situația patrimoniului unei entități la sfârșitul exercițiului curent comparativ cu exercițiul precedent.

Reglementările contabile aprobate prin OMFP 1802/2014 prevăd ca bilanțul să cuprindă elementele de activ și datorii grupate după natură și lichiditate, respectiv natură și exigibilitate.

În bilanț¹⁷⁸ apar doar conturile care prezintă sold, adică doar conturi din clasele 1-5 – capitaluri, imobilizări, stocuri, terți (creanțe și datorii) și trezorerie. Conturile care prezintă sold debitor sunt conturi de activ, iar cele care prezintă sold creditor sunt de pasiv, dar există și excepții – nu toate conturile cu sold debitor apar în activ și nu toate cele cu sold creditor apar în pasiv (conturi rectificative sau de regularizare). Astfel, conturile rectificative se scad din soldul conturilor de gestionare la care se referă, iar cele de regularizare se adună sau se scad în funcție de soldul avut. Reglementările românești stabilesc un format oficial pentru bilanț, în formă listă, precizând și algoritmi de determinare a indicatorilor prezentați în bilanț.

Procesul de obținere a acestor indicatori pornind de la soldurile debitoare și creditoare cuprinse în balanța de verificare finală diferă în funcție de natura elementelor patrimoniale la care se referă. Indicatorii de la începutul anului pot fi preluați, în condițiile conservării acelorași structuri, din bilanțul precedent sau se determină, la fel ca și pentru sfârșitul anului, prin preluarea sau prelucrarea soldurilor inițiale din balanța de verificare finală.

Formatul bilanțului, respectiv al bilanțului prescurtat, nu se modifică de la un exercițiu financiar la altul. În cazuri excepționale, sunt permise totuși abateri de la acest principiu pentru a se oferi o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziției financiare și a profitului sau pierderii entității. Astfel de abateri și justificările corespunzătoare se prezintă în notele explicative la situațiile financiare¹⁷⁹.

➤ **Bilanțul prescurtat are următorul format¹⁸⁰:**

A. Active imobilizate

- I. Imobilizări necorporeale
- II. Imobilizări corporale
- III. Imobilizări financiare

B. Active circulante

- I. Stocuri
- II. Creanțe (sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element.)
- III. Investiții pe termen scurt
- IV. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

E. Active circulante nete/datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

H. Provizioane

I. Venituri în avans

¹⁷⁸ Istrate, C., *Contabilitatea nu-l doar pentru contabilii*, Ed. Evrika Publishing, București, 2016, p. 263.

¹⁷⁹ *** OMFP nr. 1802/2014, art. 127.

¹⁸⁰ *** *Idem*, art. 451.

J. Capital și rezerve

- I. Capital
- II. Prime de capital
- III. Rezerve din reevaluare
- IV. Rezerve
- V. Profitul sau pierderea reportat(ă)
- VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

➤ Entitățile *mijlocii și mari*, precum și cele *de interes public* prezintă următorul format de bilanț¹⁸¹:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale

- 1. Cheltuieli de constituire
- 2. Cheltuieli de dezvoltare
- 3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare și alte imobilizări necorporale
- 4. Fond comercial
- 5. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
- 6. Avansuri

II. Imobilizări corporale

- 1. Terenuri și construcții
- 2. Instalații tehnice și mașini
- 3. Alte instalații, utilaje și mobilier
- 4. Investiții imobiliare
- 5. Imobilizări corporale în curs de execuție
- 6. Investiții imobiliare în curs de execuție
- 7. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale
- 8. Active biologice productive
- 9. Avansuri

III. Imobilizări financiare

- 1. Acțiuni deținute la filiale
- 2. Împrumuturi acordate entităților din grup
- 3. Acțiunile deținute la entitățile asociate și la entitățile controlate în comun
- 4. Împrumuturi acordate entităților asociate și entităților controlate în comun
- 5. Alte titluri imobilizate
- 6. Alte împrumuturi

B. Active circulante

I. Stocuri

- 1. Materii prime și materiale consumabile
- 2. Producția în curs de execuție
- 3. Produse finite și mărfuri
- 4. Avansuri

II. Creanțe (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element)

- 1. Creanțe comerciale
- 2. Sume de încasat de la entitățile afiliate
- 3. Sume de încasat de la entitățile asociate și entitățile controlate în comun
- 4. Alte creanțe
- 5. Capital subscris și nevărsat
- 6. Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar

III. Investiții pe termen scurt

- 1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate

¹⁸¹ *** OMFP nr. 1802/2014, art. 132.

7. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

2. Alte investiții pe termen scurt

IV. Casa și conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate entităților din grup
7. Sume datorate entităților asociate și entităților controlate în comun
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale

E. Active circulante nete/datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

1. Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligațiuni convertibile
2. Sume datorate instituțiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerț de plătit
6. Sume datorate entităților din grup
7. Sume datorate entităților asociate și entităților controlate în comun
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale și datoriile privind asigurările sociale

H. Provizioane

1. Provizioane pentru beneficiile angajaților
2. Provizioane pentru impozite
3. Alte provizioane

I. Venituri în avans

1. Subvenții pentru investiții
 2. Venituri înregistrate în avans
 3. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți
- Fond comercial negativ

J. Capital și rezerve

I. Capital

1. Capital subscris vărsat
2. Capital subscris nevărsat
3. patrimoniul regiei
4. Patrimoniul institutelor de cercetare-dezvoltare
5. Alte elemente de capitaluri proprii

II. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve

1. Rezerve legale
2. Rezerve statutare sau contractuale
3. Alte rezerve

V. Profitul sau pierderea reportat(ă)

VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

Societatea pentru care s-au exemplificat operațiile de închidere a exercițiului financiar se încadrează în categoria microîntreprinderilor. În continuare vom prezenta bilanțul prescurtat și contul de profit și pierdere prescurtat pentru societatea X:

7. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

BILANT PRESCURTAT
la data de 31 decembrie 2019

Cod 10

-lei-

Denumirea elementului	Nr. rd. OMFP nr. 3781/ 2019	Nr. rd.	Sold la	
			01 ianuarie	31 decembrie
A		B	1	2
A. ACTIVE IMOBILIZATE				
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE				
(ct. 201+203+205+206+2071+4094+208-280-290-4094)	01	01	237	65
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211+212+213+214 +215+216+217+ 223+224+227+231+235 +4093-281-291-2931-2935- 4093)	02	02	2.670	4.376
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261+262+263+265+267°-296°)	03	03	-	-
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 01+02+03)	04	04	2.907	4.441
B. ACTIVE CIRCULANTE				
I. STOCURI (ct. 301+302+303+321+322+/-308+323+ 326+327+ 328+331+332 +341+345 + 346+347+/-348+351+354 + 356+357+358+ 361+/-368+371 +/-378+381+/-388+ 4091-391-392- 393-394-395-396-397-398- din ct.4428-4091)	05	05	35.320	35.847,
II. CREANȚE				
1. (ct. 267°-296°+4092+ 411+413+418+425+ 4282+ 431°° +436°°+437°°+4382+ 441°°+4424+ din ct.4428°°+444°°+445+446°° +447°°+ 4482+451°°+453°°+ 456°°+ 4582+ 461+ 4662+473°°-491- 495-496-4902+5187)	06	06a (301)	167.760	314.553
2. Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar (ct. 463)	07	06b (302)	-	-
TOTAL (rd. 06a+06b)	08	06	167.760	314.553
III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT (ct. 501+505+506+507+508°+5113+5114-591-595-596-598)	09	07	-	-
IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (ct. 508°+ 5112+512+531+532+541+542)	10	08	5.123	4.555
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 05+06+07+08)	11	09	208.203	354.955
C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471) (rd. 11+12)	12	10	-	151
Sume de preluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 471°)	13	11	-	151
Sume de preluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 471°)	14	12	-	-
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 161+162+166+167+168- 169+269+401+403+ 404 + 405+408 +419+421+423+424+426+427+ 4281+ 431°°°+436°°°+ 437°°°+ 4381+441°°°+4423+4428°°°+ 444°°° +446°°°+447°°°+4481+451°°°+453°°°+455+ 456°°°+ 457 +4581+ 462+4661+473°°°+ 509+ 5186+519)	15	13	62.242	181.700
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/ DATORII CURENTE NETE (rd. 09+11-13-20-23-26)	16	14	145.961	173.255
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 04+12+14)	17	15	148.868	177.847
G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 161+162+166+167+168- 169+269+ 401+403+404 +405+408 +419+421+423+424+426+ 427+4281+ 431°°°+436°°°+437°°°+4381+441°°°+4423+ 4428°°°+444°°°+446°°°+447°°°+4481+ 451°°°+453°°°+455+456°°° +4581 +462+4661+ 473°°°+509 +5186 +519)	18	16	-	-
H. PROVIZIOANE (ct. 151)	19	17	-	2.350
I. VENITURI ÎN AVANS (rd. 19+22+25+28)	20	18	-	-
1. Subvenții pentru investiții (ct. 475) (rd. 20+21)	21	19	-	-
Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct 475°)	22	20	-	2.750
Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct 475°)	23	21	-	-

7. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

Denumirea elementului	Nr. rd. OMFP nr. 3781/ 2019	Nr. rd.	Sold la	
			01 ianuarie	31 decembrie
A		B	1	2
2. Venituri înregistrate în avans (ct. 472) (rd.23+24)	24	22	-	-
Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct 472 [*])	25	23	-	-
Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct 472 [*])	26	24	-	-
3. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți (ct. 478) (rd. 26+27)	27	25	-	-
Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct 478 [*])	28	26	-	-
Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct 478 [*])	29	27	-	-
Fondul comercial negativ (ct. 2075)	30	28	-	-
J. CAPITAL ȘI REZERVE				
I. CAPITAL (rd. 30+31+32+33+34)	31	29	200	200
1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	32	30	200	200
2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	33	31	-	-
3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	34	32	-	-
4. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (ct.1018)	35	33	-	-
5. Alte elemente de capitaluri proprii (ct.1031)	36	34	-	-
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	37	35	-	-
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	38	36	-	-
IV. REZERVE (ct. 106)	39	37	40	40
Acțiuni proprii (ct. 109)	40	38	-	-
Câștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct.141)	41	39	-	-
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct.149)	42	40	-	-
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă)				
Sold C (ct. 117)	43	41	50.106	148.627
Sold D (ct. 117)	44	42	-	-
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR				
Sold C (ct. 121)	45	43	98.522	23.880
Sold D (ct. 121)	46	44	-	-
Repartizarea profitului (ct. 129)	47	45	-	-
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 29+35+36+37-38+39-40+41-42+43-44-45)	48	46	148.868	172.747
Patrimoniul public (ct. 1016)	49	47	-	-
Patrimoniul privat (ct. 1017) ¹⁾	50	48	-	-
CAPITALURI – TOTAL (rd. 46+47+48) (rd. 04+09+10-13-16-17-18)	51	49	148.868	172.747

^{*)} Conturi de repartizat după natura elementelor respective.

^{**)} Solduri debitoare ale conturilor respective.

^{***)} Solduri creditoare ale conturilor respective.

¹⁾ Se va completa de către entitățile cărora le sunt incidente prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice și al ministrului delegat pentru buget nr. 668/2014 pentru aprobarea Precizărilor privind întocmirea și actualizarea inventarului centralizat al bunurilor imobile proprietate privată a statului și a drepturilor reale supuse inventarierii, cu modificările și completările ulterioare.

ADMINISTRATOR,
Numele și prenumele _____
Semnătura _____

ÎNTOCMIT,
Numele și prenumele _____
Calitatea _____
Semnătura _____
Nr. de înregistrare în organismul profesional _____

Contul de profit și pierdere, cea de-a doua componentă a situațiilor financiare anuale, sintetizează ansamblul operațiilor care au loc în cadrul unei unități patrimoniale și care conduc la formarea rezultatului exercițiului. În timp ce în bilanț rezultatul exercițiului este numai constatat, în contul de profit și pierdere acesta este explicat.

Procesul de formare a rezultatului este evidențiat și explicat prin prisma relației de echilibru dintre cheltuieli și venituri. Practic, rezultatul se obține din compararea mărimii cheltuielilor cu mărimea veniturilor reflectate în conturile din clasele 6 și 7. Astfel, dacă mărimea veniturilor este superioară mărimii cheltuielilor, diferența este interpretată ca rezultat final favorabil (profit), iar în situația inversă diferența este interpretată ca rezultat final nefavorabil (pierdere). Contul de profit și

7. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

pierdere cuprinde: cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

Gruparea cheltuielilor și a veniturilor, în contabilitatea financiară, se face în funcție de natura activităților desfășurate, astfel:

- ✓ cheltuieli și venituri de exploatare;
- ✓ cheltuieli și venituri financiare.

Acestor categorii de cheltuieli și de venituri le corespund, în contul de profit și pierdere, indicatori ce pot fi numiți, prin analogie cu indicatorii din bilanț, indicatori derivați.

Microentitățile prezintă separat în contul de profit și pierdere:

- cifra de afaceri netă;
- alte venituri;
- costul materiilor prime și al consumabilelor;
- cheltuieli cu personalul;
- ajustări de valoare;
- alte cheltuieli;
- impozite;
- profit sau pierdere.

Pentru *entitățile mijlocii și mari* și cele *de interes public*, formatul de cont de profit și pierdere se prezintă astfel:

1. Cifra de afaceri netă
2. Variația stocurilor de produse finite și a producției în curs de execuție
3. Producția realizată de entitate pentru scopurile sale proprii și capitalizată
4. Alte venituri din exploatare
5. a) Cheltuieli cu materiile prime și materialele consumabile
b) Alte cheltuieli externe
6. Cheltuieli cu personalul:
a) Salarii și indemnizații
b) Cheltuieli cu asigurările sociale, cu indicarea distinctă a celor referitoare la pensii
7. a) Ajustări de valoare privind imobilizările corporale și imobilizările necorporale
b) Ajustări de valoare privind activele circulante, în cazul care acestea depășesc suma ajustărilor de valoare care sunt normale în entitatea în cauză
8. Alte cheltuieli de exploatare
9. Venituri din interese de participare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate
10. Venituri din alte investiții și împrumuturi care fac parte din activele imobilizate, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate
11. Alte dobânzi de încasat și venituri similare, cu indicarea distinctă a celor obținute de la entitățile afiliate
12. Ajustări de valoare privind imobilizările financiare și investițiile deținute ca active circulante
13. Dobânzi de plătit și cheltuieli similare, cu indicarea distinctă a celor de plătit entităților afiliate
14. Impozitul pe profit
15. Profitul sau pierderea după impozitare
16. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus
17. Profitul sau pierderea exercițiului financiar

Contul de profit și pierdere prescurtat, în cazul aplicației considerate, se prezintă astfel:

7. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE PRESCURTAT

la data de 31 decembrie 2019

Cod 20

- lei -

Denumirea indicatorilor	Nr. rd.	Exercițiul financiar	
		2018	2019
A	B	1	2
1. Cifra de afaceri netă (ct. 701+702+703+704+705+ 706+708+707-709+ 741 ^{**})	01	-	526.191
2. Alte venituri (ct. 711+712+721+722+725+741 ^{***} + 751+755+758+ 761+762+ 764+ 765+766+767 +768 +7815)	02	-	2.313
3. Costul materiilor prime (ct. 601+602-609 [*])	03	-	2.317
4. Cheltuieli cu personalul (ct. 641+642+643+ 644+ 645+646)	04	-	138.0034
5. Ajustări da valoare (ct. 654+681+686-754-7812-7813-7814-7818-786)	05	-	4.085
6. Alte cheltuieli (ct. 603+604+605+606+607+608-609 [*] +611+ 612+ 613+ 614+615+621+622+623+624+ 625+626+ 627+628 +635+651 - +652+ 655+658+ 663+664+ 665+666+667+668)	06	-	354.954
7. Impozite (ct. 691+695+698)	07	-	5.264
8. PROFITUL SAU PIERDEREA NET(Ă) A EXERCITIULUI FINANCIAR:			
-Profit (rd. 01+02-03-04-05-06-07)	08	-	23.880
-Pierdere (rd. 03+04+05+06+07-01-02)	09	-	

*) Cont de repartizat după natura elementelor respective.

**) Rd.01 – Se înscriu veniturile din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri.

***) Rd.02 – Se înscriu veniturile din subvenții de exploatare altele decât cele aferente cifrei de afaceri.

ADMINISTRATOR,

Numele și prenumele _____

Semnătura _____

ÎNTOCMIT,

Numele și prenumele _____

Calitatea _____

Semnătura _____

Nr. de înregistrare în organismul profesional _____

Notele explicative trebuie¹⁸²:

- să prezinte informații despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale și despre politicile contabile folosite;

- să ofere informații suplimentare care nu sunt prezentate în bilanț, contul de profit și pierdere și, după caz, în situația modificărilor capitalurilor proprii și/sau situația fluxurilor de numerar, dar sunt relevante pentru înțelegerea oricăror dintre acestea.

Trebuie să menționeze dacă situațiile financiare anuale au fost întocmite în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și cu prevederile OMFP 1802/2014 cu modificările și completările ulterioare. De asemenea, trebuie prezentate cu claritate și repetate ori de cât ori este necesar următoarele informații:

- a) denumirea entității care face raportarea;
- b) faptul că situațiile financiare anuale sunt proprii acesteia, și nu grupului;
- c) data la care s-au încheiat sau perioada la care se referă situațiile financiare anuale;
- d) moneda în care sunt întocmite situațiile financiare anuale;
- e) exprimarea cifrelor incluse în raportare (de exemplu, lei).

Notele explicative la bilanț și la contul de profit și pierdere se prezintă sistematic, respectă ordinea în care sunt prezentate elementele în bilanț și în contul de profit și pierdere. Pentru fiecare element semnificativ din situațiile financiare anuale trebuie să existe informații aferente în notele explicative.

În notele explicative la situațiile financiare anuale se prezintă informații referitoare la¹⁸³:

- a) politicile contabile adoptate, inclusiv:
 - bazele de evaluare pentru diferite elemente;

¹⁸² *** OMFP nr. 1802/2014, art. 465-467.

¹⁸³ *** Ibidem, art. 468.

7. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

- conformitatea politicilor contabile adoptate cu principiile contabile;
- orice modificări semnificative ale politicilor contabile adoptate;
- b) dacă imobilizările corporale sunt evaluate la valori reevaluate, trebuie să prezinte:
 - mișcările rezervei din reevaluare în cursul exercițiului financiar, precizându-se și tratamentul fiscal al elementelor pe care le conține;
 - valoarea contabilă ce ar fi fost recunoscută în bilanț dacă imobilizările corporale nu ar fi fost reevaluate;
- c) atunci când instrumentele financiare sunt evaluate la valoarea justă:
 - ipotezele semnificative care stau la baza modelelor și tehnicilor de evaluare;
 - pentru fiecare categorie de instrumente financiare, valoarea justă, modificările de valoare incluse direct în contul de profit și pierdere și modificările incluse în rezervele de valoare justă;
 - pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate, informații despre aria și natura instrumentelor, inclusiv termenii și condițiile semnificative care pot afecta valoarea, calendarul și certitudinea fluxurilor viitoare de numerar;
 - un tabel care să prezinte mișcările recunoscute direct în capitalurile proprii, în cursul exercițiului financiar;
- d) valoarea totală a oricăror angajamente financiare, garanții sau active și datorii contingente neincluse în bilanț, indicând natura și forma oricărei garanții reale care a fost acordată; separat de acestea, sunt prezentate orice angajamente privind pensiile și entitățile afiliate sau asociate;
- e) suma avansurilor și creditelor acordate membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere, cu indicarea ratelor dobânzii, a principalelor condiții și a oricăror sume restituite, amortizate sau la care s-a renunțat, precum și a angajamentelor asumate în numele acestora sub forma garanțiilor de orice fel, cu indicarea totalului pe fiecare categorie;
- f) quantumul și natura elementelor individuale de venituri sau de cheltuieli care au o mărime sau o incidență excepțională;
- g) sumele datorate de entitate care devin exigibile după o perioadă mai mare de cinci ani, precum și valoarea totală a datoriilor entității acoperite cu garanții reale depuse de aceasta, cu indicarea naturii și formei garanțiilor;
- h) numărul mediu de angajați în cursul exercițiului financiar.

Entitățile *mijlocii și mari*, precum și *societățile/companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat și regiile autonome* prezintă în notele la situațiile financiare și informații referitoare la următoarele¹⁸⁴:

- a) pentru diversele elemente de imobilizări:
 - (i) prețul de achiziție sau costul de producție sau, dacă a fost aplicată regula de evaluare alternativă, valoarea reevaluată la începutul și la încheierea exercițiului financiar;
 - (ii) creșterile, cedările și transferurile în cursul exercițiului financiar;
 - (iii) ajustările cumulate de valoare la începutul și la încheierea exercițiului financiar;
 - (iv) ajustările de valoare înregistrate în cursul exercițiului financiar;
 - (v) mișcările ajustărilor cumulate de valoare în privința creșterilor, cedărilor și transferurilor în cursul exercițiului financiar;
 - (vi) dacă există dobândă capitalizată, suma capitalizată în cursul exercițiului financiar;
- b) dacă activele imobilizate sau circulante fac obiectul ajustărilor de valoare exclusiv în scop fiscal, valoarea ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate;
- c) atunci când instrumentele financiare sunt evaluate la prețul de achiziție sau la costul de producție:
 - (i) pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate:
 - valoarea justă a instrumentelor, dacă această valoare poate fi determinată cu ușurință;
 - informații privind aria și natura instrumentelor;
 - (ii) pentru imobilizările financiare înregistrate la o valoare mai mare decât valoarea lor justă:

¹⁸⁴ *** *Ibidem*, art. 471-472.

7. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

- valoarea contabilă și valoarea justă a activelor individuale sau a grupărilor corespunzătoare ale acelor active individuale;

- motivele pentru care nu a fost redusă valoarea contabilă, inclusiv natura dovezilor care stau la baza ipotezei că valoarea contabilă va fi recuperată;

d) valoarea indemnizațiilor acordate în exercițiul financiar membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere pentru funcțiile deținute de aceștia, precum și orice angajamente care au luat naștere sau sunt încheiate cu privire la pensiile acordate foștilor membri ai acestor organe, indicând totalul pe fiecare categorie de organe. Aceste informații pot fi omise dacă prezentarea lor ar face posibilă identificarea situației financiare a unui anumit membru al organelor respective;

e) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar, defalcat pe categorii și cheltuielile cu personalul aferente exercițiului financiar, defalcate pe salarii și indemnizații, cheltuieli cu asigurările sociale și cheltuieli cu pensiile, dacă acestea nu sunt prezentate separat în contul de profit și pierdere;

f) în cazul recunoașterii în bilanț a unui provizion pentru impozite, soldul aferent acestuia la închiderea exercițiului financiar și mișcările acestor solduri în cursul exercițiului financiar;

g) denumirea și sediul social ale fiecăreia dintre entitățile în care entitatea raportoare deține fie direct, fie printr-o persoană care acționează în nume propriu, dar în contul entității, un interes de participare, prezentând proporția de capital deținută, valoarea capitalului și rezervelor, precum și profitul sau pierderea entității respective pentru ultimul exercițiu financiar pentru care au fost aprobate situațiile financiare. Informațiile respective pot să fie omise dacă pot cauza un prejudiciu grav oricăreia dintre entitățile la care se referă. Orice astfel de omisiune este prezentată în notele explicative la situațiile financiare;

h) numărul și valoarea nominală sau echivalentul contabil al acțiunilor subscrise în cursul exercițiului financiar în limitele capitalului autorizat. Dacă societatea nu are capital autorizat, potrivit legii, se prezintă quantumul capitalului subscris. Dacă societatea are capital autorizat, potrivit legii, se prezintă quantumul acestuia, precum și quantumul capitalului subscris la înființarea societății sau la autorizarea societății pentru începerea activității și în momentul oricărei modificări a capitalului autorizat;

i) dacă există mai multe categorii de acțiuni, numărul și valoarea nominală sau echivalentul contabil al acțiunilor din fiecare categorie;

j) existența oricăror certificate de participare, obligațiuni convertibile, warante, opțiuni sau valori mobiliare sau drepturi similare, cu indicarea numărului acestora și a drepturilor pe care le conferă;

k) denumirea, sediul principal sau sediul social și forma juridică a fiecăreia dintre entitățile la care entitatea raportoare este asociată cu răspundere nelimitată;

l) denumirea și sediul social al entității care întocmește situațiile financiare anuale consolidate ale celui mai mare grup din care entitatea raportoare face parte în calitate de filială;

m) denumirea și sediul social al entității care întocmește situațiile financiare anuale consolidate ale celui mai mic grup din care entitatea raportoare face parte în calitate de filială și care este inclus în grup;

n) locul de unde pot fi obținute copii ale situațiilor financiare anuale consolidate;

o) propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii sau, acolo unde este cazul, distribuirea profitului sau acoperirea pierderii;

p) natura și scopul comercial ale angajamentelor entității care nu sunt incluse în bilanț, precum și impactul financiar al acelor angajamente asupra acesteia, cu condiția ca riscurile sau beneficiile care decurg din aceste angajamente să fie semnificative și în măsura în care divulgarea acestor riscuri sau beneficii este necesară pentru evaluarea poziției financiare a entității;

q) natura și efectele financiare ale evenimentelor semnificative care apar ulterior datei bilanțului și care nu sunt reflectate în contul de profit și pierdere sau în bilanț;

r) tranzacțiile încheiate de entitate cu părțile legate, inclusiv suma acestor tranzacții, natura relației cu părțile legate și alte informații referitoare la tranzacțiile care sunt necesare pentru înțelegerea poziției financiare a entității. Informațiile referitoare la tranzacții individuale pot fi

7. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

agregate după natura lor, cu excepția cazului în care sunt necesare informații separate pentru înțelegerea efectelor tranzacțiilor cu partea legată asupra poziției financiare a entității.

În notele explicative la situațiile financiare, entitățile mijlocii și mari, precum și entitățile de interes public prezintă, pe lângă informațiile de mai sus și informații referitoare la:

- cifra de afaceri netă, defalcată pe segmente de activități și pe piețe geografice, în măsura în care aceste segmente și piețe diferă substanțial unele față de altele, ținând seama de modul de organizare a vânzării de produse și a furnizării de servicii. Aceste informații pot fi omise, dacă prezentarea acestora ar aduce prejudicii grave entității, iar aceste omisiuni sunt precizate în notele explicative la situațiile financiare;

- totalul onorariilor aferente exercițiului financiar percepute de auditorii statutare sau firma de audit pentru auditul statutar al situațiilor financiare anuale și totalul onorariilor percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit pentru alte servicii de asigurare, pentru servicii de consultanță fiscală și pentru alte servicii decât cele de audit.

Norma precizează că pentru fiecare element semnificativ din situațiile financiare anuale trebuie să existe informații în notele explicative.

Aprobarea, certificarea și publicarea situațiilor financiare anuale

Situațiile financiare anuale aprobate și raportul administratorilor, împreună cu opinia auditorului statutar sau a firmei de audit se publică conform legislației în vigoare, în moneda națională¹⁸⁵.

Consiliul de administrație¹⁸⁶ elaborează pentru fiecare exercițiu financiar un raport, care conține o prezentare fidelă a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale, precum și o descriere a principalelor riscuri și incertitudini cu care aceasta se confruntă. Această prezentare este o analiză echilibrată și cuprinzătoare a dezvoltării și performanței activităților entității și a poziției sale, corelată cu dimensiunea și complexitatea activităților.

În măsura în care este necesar pentru a înțelege dezvoltarea, performanța sau poziția entității, analiza cuprinde indicatori-cheie de performanță financiari și, atunci când este cazul, nefinanciari relevanți pentru activitățile specifice, inclusiv informații referitoare la aspecte de mediu și de personal. În prezentarea analizei, raportul administratorilor conține, atunci când este cazul, referiri și explicații suplimentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale. Raportul administratorilor oferă, de asemenea, informații despre:

- a) dezvoltarea previzibilă a entității;
- b) activitățile din domeniul cercetării și dezvoltării;
- c) achizițiile propriilor acțiuni, și anume:
 - motivele achizițiilor efectuate în cursul exercițiului financiar;
 - numărul și valoarea nominală sau, în absența acesteia, echivalentul contabil al acțiunilor achiziționate și înstrăinate în cursul exercițiului financiar și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;
 - în cazul achiziției și înstrăinării cu titlu oneros, contravaloarea acțiunilor;
 - numărul și valoarea nominală sau, în absența acesteia, echivalentul contabil al tuturor acțiunilor achiziționate și deținute de entitate și proporția din capitalul subscris pe care acestea o reprezintă;
- d) existența de sucursale ale entității;
- e) utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare, atunci când sunt semnificative pentru evaluarea activelor sale, a datoriilor, a poziției financiare și a profitului sau pierderii:
 - obiectivele și politicile entității în materie de management al riscului financiar; și
 - expunerea entității la riscul de preț, riscul de credit, riscul de lichiditate și la riscul fluxului de numerar.

Raportul administratorilor se aprobă de consiliul de administrație și se semnează în numele acestuia de președintele consiliului.

¹⁸⁵ *** OMFP nr. 1802/2014, art. 557-558.

¹⁸⁶ *** *Ibidem*, art. 489-491.

7. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

Atunci când sunt publicate integral, situațiile financiare anuale și raportul administratorilor sunt reproduse cu forma și conținutul pe baza cărora auditorul statutar sau firma de audit și-a întocmit opinia, fiind însoțite de textul complet al raportului de audit.

Dacă situațiile financiare anuale sunt publicate într-o versiune prescurtată:

- a) se menționează faptul că versiunea publicată este prescurtată;
- b) se face trimitere la registrul la care au fost depuse, potrivit legii, sau, dacă acestea nu au fost încă depuse, menționează acest lucru;
- c) se menționează dacă auditorul statutar sau firma de audit a emis o opinie de audit fără rezerve, cu rezerve ori contrară sau dacă auditorul statutar sau firma de audit nu a fost în măsură să emită o opinie de audit;
- d) se menționează dacă raportul de audit face referire la aspecte asupra cărora auditorul statutar sau firma de audit a atras atenția, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve.

Entitățile¹⁸⁷ mijlocii și mari, precum și societățile/companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat și regiile autonome au obligația să-și auditeze situațiile financiare anuale de unul sau mai mulți auditori statutari sau firme de audit. De asemenea, sunt supuse auditului entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii¹⁸⁸:

- a) totalul activelor: 16.000.000 lei;
- b) cifra de afaceri netă: 32.000.000 lei;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

Situațiile financiare anuale ale entităților mici și microentităților se verifică de cenzori, potrivit legii.

Auditorul sau firma de audit:

- a) exprimă o opinie privind:
 - (i) consecvența raportului administratorilor cu situațiile financiare pentru același exercițiu financiar;
 - (ii) întocmirea raportului administratorilor conform cerințelor legale;
 - b) declară dacă, pe baza cunoașterii și a înțelegerii dobândite în cursul auditului cu privire la entitate și la mediul acesteia, a identificat informații eronate semnificative prezentate în raportul administratorilor, indicând natura acestor informații eronate.
- Raportul de audit conține¹⁸⁹:
- a) o introducere care identifică cel puțin situațiile financiare care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;
 - b) o descriere a domeniului de aplicare al auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar;
 - c) o opinie de audit care este fără rezerve, cu rezerve sau contrară și care prezintă clar punctul de vedere al auditorului statutar cu privire la următoarele:
 - (i) dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară;
 - (ii) dacă situațiile financiare anuale sunt conforme cerințelor legale aplicabile. Dacă auditorul statutar nu este în măsură să emită o opinie de audit, raportul menționează imposibilitatea emiterii unei astfel de opinii;
 - d) o mențiune privind aspectele asupra cărora auditorul statutar atrage atenția prin evidențiere, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;
 - e) opinia și declarația.

Prin certificarea situațiilor financiare se realizează examinarea profesionistă a activității financiar-contabile, în vederea exprimării unei opinii responsabile și independente privind poziția și performanța financiară înregistrate de entitate prin raportarea la standardele naționale sau internaționale de audit.

¹⁸⁷ *** OMFP nr. 1802/2014, art. 563.

¹⁸⁸ *** OMFP nr. 3781/2019, 2.6, alin. 4.

¹⁸⁹ *** OMFP nr. 1802/2014, art. 565.

7.4. Întrebări și teste-grilă

7.4.1. Întrebări

1. Care este rolul situațiilor financiare anuale?
2. Precizați caracteristicile calitative ale situațiilor financiare anuale.
3. Enumerați lucrările contabile de închidere a exercițiului financiar.
4. Cum se înregistrează în contabilitate plusurile și minusurile cantitative constatate la inventariere?
5. Cum se determină rezultatul fiscal?

7.4.2. Teste-grilă

1. Care sunt componentele situațiilor financiare anuale pentru entitățile mici conform OMFP nr. 1802/2014?
 - a) bilanț prescurtat;
 - b) cont de profit și pierdere;
 - c) situația modificărilor capitalului proprii;
 - d) note explicative la situațiile financiare anuale.
2. Care sunt componentele situațiilor financiare anuale conform OMFP 1802/2014 pentru entitățile mijlocii și mari?
 - a) bilanț;
 - b) cont de profit și pierdere;
 - c) situația modificărilor capitalului proprii;
 - d) note explicative la situațiile financiare anuale;
 - e) situația fluxurilor de trezorerie.
3. Operațiile de regularizare presupun contabilizarea:
 - a) diferențelor de curs valutar;
 - b) plusurilor și minusurilor de inventar;
 - c) delimitării în timp a cheltuielilor și veniturilor;
 - d) închiderii conturilor de activ și de pasiv;
 - e) provizioanelor;
 - f) amortizărilor;
 - g) ajustărilor pentru depreciere;
 - h) variației stocurilor
4. Plusurile de imobilizări corporale se înregistrează astfel:

a)	Imobilizări corporale	=	Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	Valoarea justă	Valoarea justă
b)	Plusuri de inventar de natura imobilizărilor	=	Imobilizări corporale	Valoarea justă	Valoarea justă
c)	Amortizarea imobilizărilor corporale	=	Imobilizări corporale	Valoarea contabilă	Valoarea contabilă

5. Materiile prime constatate lipsă la inventar neimputabile se contabilizează astfel:

a)	Materii prime	=	Cheltuieli cu materiile prime	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare
b)	Reduceri comerciale primite	=	Materii prime	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare
c)	Cheltuieli cu materiile prime	=	Materii prime	Valoarea de înregistrare	Valoarea de înregistrare

Răspunsuri: 1: a, b, d; 2: a, b, c, d, e; 3: a, b, c, e, f, g, h; 4: a; 5: c.

BIBLIOGRAFIE

1. Berheci, M., *Valorificarea raportărilor financiare. Sinteze contabile: teorie, analize, studii de caz*, Editura CECCAR, București, 2010
2. Bonnebouche, J., Grenier, C., Mazat, J.N., *Système d'information comptable. Traitement des opérations commerciales*, Les Édition Foucher, Paris, 2001
3. Bouquin, H., *Contabilitate de gestiune*, traducere Tabără N., Ed. TipoMoldova, Iași, 2004
4. Budugan D., Georgescu, I., Berheci, I., Bețianu, L., *Contabilitate de gestiune*, Editura CECCAR, București, 2007
5. Budugan, D., Georgescu, I., *Bazele contabilității*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003
6. Budugan, D., Georgescu, I., Păvăloaia, L., *Bazele contabilității. Cadrul conceptual și aplicații*, Ed. Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2014
7. Călin, O., Ristea, M., *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică R.A., București, 2003
8. Capron, M., *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, București, 1994
9. Colasse, B., *Comptabilité générale*, Editura Economica, Paris, 2000
10. Epuran, M., Băbăiță, V. și Grosu, C., *Contabilitatea financiară în noul sistem contabil*, Editura de Vest, Timișoara, 1996
11. Feleagă, N., Ionașcu, I., *Tratat de contabilitate financiară*, Vol. I, Editura Economică, București, 1998
12. Feleagă, N., Malciu, L., Bunea, Ș., *Bazele contabilității. O abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București, 2002
13. Georgescu, I., Macovei, C.I., Berheci, M., *Contabilitatea firmei*, Editura Junimea, Iași, 2003
14. Horomnea E., Budugan, D., Georgescu, I., Istrate, C., Păvăloaia, L., Rusu, A., *Introducere în contabilitate. Concepte și Aplicații*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2016
15. Horomnea, E., *Bazele contabilității. Concepte și aplicații*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2004
16. Horomnea, E., *Lexicon contabil-financiar armonizat cu Directivele Europene și Standardele Internaționale de Contabilitate*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2003
17. Ionașcu, I., *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane. Studii privind paradigmele și practicile contabilității*, Editura Economică, București, 2003
18. Ionașcu, I., *Epistemologia contabilității*, Editura Economică, București, 1997
19. Istrate, C., *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, Ed. Evrika Publishing, București, 2016
20. Istrate, C., *Introducere în contabilitate*, Editura Polirom, Iași, 2001
21. Mătiș, D. (coordonator) ș.a., *Bazele contabilității. Fundamente și premise pentru un raționament profesional autentic*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010
22. Mătiș, D., Pop, A. (coordonatori) ș.a., *Contabilitate financiară*, ediția a 3-a, Reglementări contabile conforme cu directivele europene aprobate prin OMFP nr. 3055 din 29 octombrie 2009, Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2010
23. Needles Jr., B. E., Anderson, H.R., Caldwell, J.C., *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a cincea (traducere), Editura Arc, Chișinău, 2000 (după ediția din 1993 a versiunii americane)
24. Oprea, C., Ristea, M., *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică R.A., București, 2003
25. Oprea, D., *Premisele și consecințele informatizării contabilității*, Editura Graphix, Iași, 1995
26. Oprean, I. ș.a., *Bazele contabilității agenților economici din România*, Editura Intelcredo, Deva, 1998
27. Oprean, I., Popa, I.E., Nistor, C.E., Oprean, D., *Bazele contabilității. Logica înregistrărilor contabile. Aplicații practice*, Editura Dacia, Cluj Napoca, 2002
28. Pântea, I.P. ș.a., *Contabilitatea financiară a agenților economici din România*, Editura Intelcredo, Deva, 1995
29. Petriș, R., *Contabilitate generală*, Editura Universității „Al. I. Cuza”, Iași, 1988
30. Petriș, R., *Bazele contabilității*, Editura Gorun, Iași, 2002
31. Pereș, I., Pereș, C. ș.a., *Bazele contabilității*, Editura Mirton, Timișoara, 2011
32. Pop, A., *Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002
33. Popa, I.E., Briciu, S., Oprean, I., Bunget, O., Pereș, C., Pete, Ș., *Bazele contabilității. Aplicații practice*, Editura Economică, București, 2009

BIBLIOGRAFIE

34. Popescu, L., „Contabilitatea românească între standardele internaționale și directivele europene”, în revista *Contabilitatea și Gestiunea firmei*, nr. 2/2007
35. Rîstea, M., Călin, O., Văduva, I., Neamțu, H., *Bazele contabilității*, E.D.P., București, 1995
36. Rusu, D., *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 1980
37. Toma, C., *Contabilitate financiară*, ediția a III-a, revizuită și adăugită, Editura Tipo Moldova, Iași, 2018
38. Toma, C., *Contabilitate financiară*, ediția a II-a, revizuită și adăugită, Editura Tipo Moldova, Iași, 2016
39. Țugui, A., *Inflația. Concepte, teorii și politici economice*, Editura Economică, București, 2000
40. Țugui, A., *Produse informatice generalizate pentru contabilitate*, Editura CECCAR, București, 2003
41. *** *Dicționarul explicativ al limbii române*, Editura Academiei RSR, București, 1975
42. *** Ordonanța de urgență nr. 28/25 martie 1999 privind *obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale*, publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 131/31.03.1999, modificată și actualizată prin O.U.G. nr. 91/2014 și aprobată prin Legea nr. 267/2015
43. *** Legea nr. 31/1990 *privind societățile comerciale*, republicată în Monitorul Oficial al României, nr. 1066/17.11.2004, modificată prin Legea nr. 152/18.06.2015 pentru modificarea și completarea unor acte normative în domeniul înregistrării în registrul comerțului, publicată în Monitorul Oficial al României, nr. 519/13.07.2015.
44. *** Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare
45. *** Legea nr. 246/2005 pentru aprobarea OG nr. 26/2000 *cu privire la asociații și fundații*, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 656/25.07.2005
46. *** Legea nr. 70/2015 pentru *întărirea disciplinei financiare privind operațiunile de încasări și plăți în numerar* și pentru modificarea și completarea OUG nr. 193/2002 privind introducerea sistemelor moderne de plată, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 242/9.04.2015, modificată prin Legea nr. 344/2018
47. *** Legea nr. 227/2015 privind *Codul fiscal*, actualizată prin OUG nr 46/31.08.2016 și *Normele metodologice* aprobate prin H.G. 1/2016, actualizată prin Hotărârea Guvernului nr. 159/11.03.2016, cu modificările și completările ulterioare
48. *** Legea nr. 182/2016 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 44/2008 *privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale*, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 828/19.10.2016
49. *** OMFP nr. 1826/2003 pentru aprobarea *Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 23/12.01.2004
50. *** OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 704/20.10.2009
51. *** OMFP nr. 1.802/2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare (<http://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/164320>)
52. *** OMFP nr. 2634/2015 privind *documentele financiar-contabile*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 910 bis /9.12.2015
53. *** Ordinul nr. 3781/2019 privind principalele aspecte legate de *întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice și pentru reglementarea unor aspecte contabile*, publicat în Monitorul Oficial al României nr. 5/7.01.2020

Anexa 1. Registrele de contabilitate

a) Registrul-jurnal

Entitatea.....

REGISTRUL-JURNAL

Nr. pagină.....

Nr. Crt.	Data înreg.	Documentul (felul, nr., data)	Explicații	Simbol conturi		Sume	
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8

Intocmit,

Verificat,

14-1-1

Principalele informații¹⁹⁰ privind *Registrul-jurnal* fac referire la:

Utilizare: ■ documentul contabil obligatoriu în care se înregistrează cronologic toate operațiunile economico-financiare efectuate de entitate;

Întocmire: ■ de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, într-un singur exemplar;

- lunar, prin înregistrarea cronologică a documentelor financiar-contabile în care se reflect mișcarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale entității;

- în cazul în care o unitate are subunități dispersate teritorial care conduc contabilitatea până la balanță de verificare;

■ numerotarea paginilor registrului se face în ordine crescătoare, iar volumele se numerotează în ordinea completării lor; se întocmește de către subunități;

■ în condițiile conducerii contabilității cu ajutorul sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, fiecare operațiune economico-financiară se înregistrează prin articole contabile, în mod cronologic, după data de întocmire sau de intrare a documentelor în entitate;

■ în coloana 1 se înscrie numărul curent al operațiunilor înregistrate începând de la 1 ianuarie, sau de la începutul activității, până la 31 decembrie, sau încetarea activității;

■ în coloana 2 se trece data (anul, luna, ziua) când se efectuează înregistrarea în registru;

■ în coloana 3 se trece felul, numărul și data documentului justificativ care stă la baza operațiunilor economice (factura, chitanța etc.) sau ale jurnalului auxiliar (jurnalul privind operațiunile de casă și bancă, jurnalul decontărilor cu furnizorii etc.);

■ în coloana 4 se înscriu explicațiile în legătură cu operațiunea respectivă; această coloană se completează numai atunci când este cazul;

■ în coloanele 5 și 6 se trece simbolul conturilor debitoare și, respectiv, creditoare;

■ în coloanele 7 și 8 se trec sumele totale, debitoare și creditoare din documentul justificativ (bon, factură, jurnal auxiliar, notă de contabilitate etc.);

■ lunar se totalizează sumele debitoare și sumele creditoare:

se editează la cererea organelor de control și pentru necesitățile entității;

Circulație: ■ nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă;

Arhivare: ■ la compartimentul financiar-contabil;

¹⁹⁰ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

b) Registrul-inventar

Entitatea.....

REGISTRUL-INVENTAR

la data de.....

Nr. pagină.....

[illegible]

Intocmit,

Verificat

14-1-2

Principalele informații¹⁹¹ privind *Registrul-inventar* au în vedere următoarele:

Utilizare:

- document contabil obligatoriu de înregistrare a rezultatelor inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;

Intocmire:

- se completează pe baza inventarierii faptice a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor propria grupate după natura lor, conform posturilor din bilanț;

- în cazul în care inventarierea are loc pe parcursul anului, datele rezultate din operațiunea de inventariere se actualizează cu intrările și ieșirile din perioada cuprinsă între data inventarierii și data încheierii exercițiului financiar, datele actualizate fiind apoi cuprinse în registrul inventar; operațiunea de actualizare a datelor rezultate din inventariere se va efectua astfel încât la sfârșitul exercițiului financiar să fie reflectată situația reală a elementelor de de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;

- creanțele și obligațiile față de terți sunt supuse inventarierii pe baza confirmării extraselor soldurilor conturilor analitice debitoare și creditoare, sau a punctajelor reciproce, în funcție de necesități;

- în cazul încetării activității, registrul-inventar se completează cu valoarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii inventariate faptic la acea dată;

- în cazul în care o unitate are subunități dispersate teritorial care conduc contabilitatea până la nivel de bilanță de verificare, registrul-inventar se poate conduce de către subunități, în condițiile înregistrării acestuia în evidența subunității;

- în coloana 1 se înscrie numărul curent al fiecărei operațiuni înregistrate în ordine cronologică, de la deschiderea acestuia până la epuizarea filelor sau încetarea activității;

- în coloana 2 vor fi recapitulate elementele inventariate, detaliat pe fiecare cont de active și de pasiv, conturile de valori materiale putând fi defalcate pe gestiuni;

- în coloana 3 se înscrie valoarea contabilă a elementelor inventariate; valoarea contabilă a unui activ este valoarea la care acesta este recunoscut după ce se deduc amortizarea acumulată, pentru activele amortizabile și ajustările acumulate din depreciere sau pierdere de valoare

- în coloana 4 se înscrie valoarea de inventar a elementelor de natură activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, stabilită de membrii comisiei de inventariere (pe baza listelor de inventariere și a proceselor verbale de inventariere);

- în coloana 5 se trec diferențele din evaluare, calculate ca diferență între valoarea contabilă și valoarea de inventar;

- în coloana 6 se menționează cauzele diferențelor (deprecieri, dezmembrări, dezasortări, calamități, terți neidentificați etc.):

Circulație:

- nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă a rezultatelor inventarierii;

¹⁹¹ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

Arhivare: ■ la compartimentul financiar-contabil, împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.

c) Cartea Mare

Entitatea.....

CARTEA MARE

Semnificația coloanei A din tabelul de mai jos este următoarea:

A – Cont.....

B – Jurnal.....

CONTUL.....																
Lunile	CONTURI CORESPONDENTE CREDITOARE/DEBITOARE												Total rulaj	Total rulaj	SOLD	
Ianuarie	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	La 1 Ianuarie (anul).....		Debitor	Creditor
	.. B	.. B	.. B	.. B	.. B	.. B	.. B	.. B	.. B	.. B	.. B	.. B				
Februarie																
Martie																
Total tr. I																
Aprilie																
Mai																
Iunie																
Total tr. I+II																
Iulie																
August																
Septembrie																
Total tr. I+II+III																
Octombrie																
Noiembrie																
Decembrie																
Total gen. (I – IV)																

14-1-3

Principalele informații¹⁹² privind *Registrul-Cartea Mare* fac referire la:

Utilizare: ■ la stabilirea rulajelor lunare și a soldurilor pe conturi sintetice, la unitățile care aplică forma de înregistrare „pe jurnale”;

■ la verificarea înregistrărilor contabile efectuate;

■ la întocmirea balanței de verificare;

Întocmire: ■ pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative centralizatoare și jurnalelor, după caz, astfel:

- rulajul creditor se reportează din jurnalul contului respectiv, într-o singură sumă, fără desfășurarea pe conturi corespondente;

- sumele cu care a fost debitat contul respectiv în diverse jurnale se reportează din acele jurnale, obținându-se defalcarea rulajului debitor pe conturi corespondente;

- soldul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabilește în funcție de rulajele debitoare și creditoare ale contului respectiv, ținându-se seama de soldul de la începutul anului (care se înscrie pe rândul destinat în acest scop);

■ poate fi înlocuit cu Fișa de cont pentru operațiuni diverse;

Circulație: ■ nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă;

Arhivare: ■ la compartimentul financiar-contabil.

¹⁹² OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

d) Cartea Mare Șah

Entitatea.....										Simbol cont	Debit	Pagina
CARTEA MARE (ȘAH)											Credit	
Denumirea contului												
Nr. din registru-jurnal	Data oper. (anul)	Suma	Conturi corespondente									

14-1-3/a

Principalele informații¹⁹³ privind *Registrul-Cartea Mare Șah* fac referire la:

- Utilizare:
- la ținerea contabilității sintetice a operațiunilor economico-financiare în unitățile care utilizează forma de înregistrare contabilă „maestru-șah”;

■ la întocmirea balanței de verificare a conturilor sintetice;
- Întocmire:
- lunar, separat pentru debitul și separat pentru creditul fiecărui cont sintetic, pe măsura înregistrării operațiunilor;

■ pe baza documentelor justificative, documentelor cumulative centralizatoare și a notelor de contabilitate;

■ la începutul exercițiului financiar, la deschiderea fișelor, pe primul rând al coloanei „Suma” se înregistrează soldul inițial, pe baza balanței conturilor sintetice încheiată la finele exercițiului financiar precedent; soldul înscris în fișă se barează și apoi se efectuează înregistrarea operațiunilor lunii ianuarie/prima lună a exercițiului financiar;

■ poate fi înlocuit cu „Fișa de cont pentru operațiuni diverse”;
- Circulație:
- nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă a rezultatelor inventarierii;

Arhivare:

■ la compartimentul financiar-contabil, împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.

¹⁹³ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

Anexa 2. Documente utilizate în evidența mijloacelor fixe

- a) registrul numerelor de inventar;
- b) fișa mijlocului fix;
- c) bon de mișcare a mijloacelor fixe;
- d) proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale;
- e) proces-verbal de recepție;
- f) proces-verbal de recepție provizorie;
- g) încheiere de luare în primire;
- h) proces-verbal de punere în funcțiune.

a) Registrul numerelor de inventar

Entitatea.....

Nr. pagină.....

REGISTRUL NUMERELOR DE INVENTAR

Nr. de inventar	Codul de clasificare	Denumirea mijlocului fix și caracteristici tehnice	Locul unde se află	Alte mențiuni
1	2	3	4	5

14-2-1

Principalele informații¹⁹⁴ privind *Registrul numerelor de inventar* se referă la:

- Utilizare:**
- utilizat pentru atribuirea numerelor de inventar mijloacelor fixe (imobilizărilor corporale) existente în entitate, în vederea identificării lor;
 - se poate folosi câte un registru pentru fiecare grupă de mijloace fixe, sau un registru pentru mai multe grupe, în funcție de numărul mijloacelor fixe existente și al celor care urmează a intra în entitate;
 - grupele de mijloace fixe corespund categoriilor contabile de imobilizări corporale sau grupelor din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004, cu modificările și completările ulterioare;
- Întocmire:**
- în scopul asigurării controlului asupra existenței mijloacelor fixe, se atribuie fiecărui mijloc fix, care constituie obiect de evidență, un număr de inventar în momentul intrării în entitate (cu excepția celor luate cu chirie), care se consemnează în Registrul numerelor de inventar;
 - numerotarea mijloacelor fixe în cadrul registrului se face, de regulă, în ordinea succesivă a numerelor și/sau pe grupe de mijloace fixe;
 - numărul de inventar atribuit unui mijloc fix urmează să fie trecut în toate documentele care privesc mijlocul fix respectiv;
 - modul de numerotare a mijloacelor fixe cât și modul de imprimare a numărului de inventar atribuit se stabilesc prin procedure proprii ale entității;
- Circulație:**
- nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă;
- Arhivare:**
- la compartimentul financiar-contabil.

¹⁹⁴ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

b) Fișa mijlocului fix

FISA MIJLOCULUI FIX	Grupa
Nr. de inventar..... Fel, serie, nr. data document proveniență	Codul de clasificare..... ...
Valoare de inventar	Data dării în folosință Anul Luna.....
Amortizare lunară..... Denumirea mijlocului fix și caracteristici tehnice	Data amortizării complete Anul Luna.....
Accesorii	Durata normală de funcționare Cota de amortizare%

Nr. inventar (de la număr la număr)	Documentul (data, felul, numărul)	Operațiunile care privesc mișcarea, creșterea sau diminuarea valorii mijlocului fix	Buc.	Debit	Credit	Sold	Soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare”

14-2-2 t2

Principalele informații¹⁹⁵ privind *Fișa mijlocului fix* se referă la:**Utilizare:** ■ servește ca document pentru evidența analitică a mijloacelor fixe;**Întocmire:** ■ se întocmește pentru fiecare mijloc fix;

■ în cazul mijloacelor fixe de aceeași natură și de aceeași valoare, care au aceleași cote de amortizare și sunt puse în funcțiune în aceeași lună, poate fi întocmită o singură fișă a mijloacelor fixe;

■ se păstrează pe grupe de mijloace fixe, în ordinea codurilor din clasificarea imobilizărilor corporale conform legislației în vigoare, iar în cadrul acestora, fișele mijloacelor fixe se grupează pe locuri de folosință;

■ pe baza documentelor justificative privind mișcarea mijloacelor fixe sau modificarea valorii de intrare a acestora, ca urmare a completării, îmbunătățirii, modernizării sau reevaluării lor;

Circulație: ■ nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă;**Arhivare:** ■ la compartimentul financiar-contabil.¹⁹⁵ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

c) Bon de mișcare a mijloacelor fixe

BON DE MIȘCARE A MIJLOACELOR FIXE					
Număr document	Data eliberării			Predător	Primitor
	ziua	luna	anul		
Subsemnații din partea.....și din partea.....am procedat la predarea-primirea mijloacelor fixe în baza.....din.....					
Nr. crt.	Denumirea mijlocului fix și caracteristici tehnice	Numărul de inventar	Buc.	Valoarea de inventar	
SUBUNITATEA PREDĂTOARE (secție, atelier etc.)			APROBAT		
Numele și prenumele		Semnătura			
			Data	Semnătura	
SUBUNITATEA PRIMITOARE (secție, atelier etc.)					
Numele și prenumele		Semnătura			

14-2-3A

Principalele informații¹⁹⁶ privind *Bonul de mișcare a mijloacelor fixe* se referă la:

- Utilizare:**
- document justificativ de predare-primire a mijloacelor fixe între două locuri de folosință ale entității;
 - document de însoțire a mijloacelor fixe pe timpul transportului de la secția sau subunitatea predătoare la cea primitoare;
 - document justificativ de înregistrare în evidența responsabilului cu mijloacele fixe la locurile de folosință și în contabilitate;
- Întocmire:**
- în două exemplare, de către persoana desemnată de compartimentul care dispune mișcarea mijloacelor fixe;
 - trebuie să conțină un minim de informații, astfel:
 - denumirea formularului;
 - numărul documentului; data eliberării (ziua, luna, anul); predător; primitor;
 - numărul curent; denumirea mijlocului fix și caracteristicile tehnice; numărul de inventar; bucăți; valoarea de inventar;
 - subunitatea predătoare (secție, atelier etc.); numele și prenumele; semnătura;
 - subunitatea primitoare (secție, atelier etc.); numele și prenumele; semnătura;
 - aprobat: data, semnătura.
- Circulație:**
- la persoana care aprobă mișcarea mijlocului fix în cadrul unității (ambele exemplare);
 - la secția (serviciul, brigada, atelierul, subunitatea) predătoare, pentru semnare de predare de către responsabilul cu mijloacele fixe și pentru semnare de primire de către delegatul secției, serviciului etc. primitor (ambele exemplare);
 - la secția (serviciul, brigada, atelierul, subunitatea) primitoare (împreună cu mijlocul fix), pentru înregistrarea în evidență la locul de folosință (exemplarul 1);
 - la compartimentul financiar-contabil pentru înregistrarea mișcării mijlocului fix (exemplarul 1);
- Arhivare:**
- compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1); la secția (serviciul, atelierul, subunitatea) predătoare (exemplarul 2).

¹⁹⁶ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

d) Proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declasare a unor bunuri materiale

Entitatea..... <div style="text-align: center; font-weight: bold;"> PROCES-VERBAL DE SCOATERE DIN FUNCȚIUNE A MIJLOACELOR FIXE DE DECLASARE A UNOR BUNURI MATERIALE </div>	APROBAT	DATA

Număr document	Data			Predător
	ziua	luna	anul	

I. CONSTATĂRILE ȘI CONCLUZIILE COMISIEI

II. MIJLOACELE FIXE SCOASE DIN FUNCȚIUNE SAU BUNURILE MATERIALE DECLASATE

Nr. curent	Denumirea	Cod	U/M	Cantitate a	Preț unitar	Valoarea	Amortizarea până la scoaterea din funcțiune

III. ANSAMBLE, SUBANSAMBLE, PIESE, COMPONENTE ȘI MATERIALE REZULTATE

Nr. curent	Număr document	Data			Predător	Primitor	
		ziua	luna	anul			
Nr. curent	Denumirea	Cod	U/M	Cantitatea	Preț unitar	Valoarea	

COMISIA						Delegați la dezmembrare sau la declasare	Primit în gestiune
Nume și prenume	Semnătura	Nume și prenume	Semnătura	Nume și prenume	Semnătura	Nume și prenume	Semnătura

14-2-3-aA

ANEXE

Principalele informații¹⁹⁷ privind *Procesul-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declarare a unor bunuri materiale* se referă la:

- Utilizare:**
- document de constatare a îndeplinirii condițiilor necesare scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință și de declarare a unor bunuri materiale, altele decât mijloacele fixe, potrivit dispozițiilor legale;
 - document de consemnare a scoaterii efective din funcțiune a mijloacelor fixe, de scoatere din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau de declarare a altor bunuri materiale;
 - document de predare la magazie a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe;
 - document justificativ de înregistrare în evidența magaziiilor (depozitelor) și în contabilitate;
- Întocmire:**
- de următoarea manieră:
 - capitolele I și II, cu constatările și concluziile rezultate din analiza documentației primite și din verificarea stării mijloacelor fixe propuse a fi scoase din funcțiune, scoaterii din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau a altor bunuri materiale propuse pentru declarare;
 - capitolul III, după aprobarea propunerilor și efectuarea scoaterii din funcțiune, din uz sau declarării, cu informații referitoare la ansamblele, subansamblele, piesele, componentele și materialele rezultate;
 - în cazul scoaterii din funcțiune a mijloacelor fixe, numărul de inventar se va trece la capitolul II în coloana „Denumirea”;
 - în situația în care capitolul III se completează în alte exerciții financiare, este necesar să se întrunească o nouă comisie care să întocmească un nou proces-verbal de scoatere din funcțiune a mijloacelor fixe/de declarare a unor bunuri materiale, care să confirme datele completate în acest capitol;
- Circulație:**
- la persoana autorizată să aprobe scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar sau declararea bunurilor materiale (ambele exemplare);
 - la secție (serviciu, subunitate) pentru înregistrarea în evidență la locul de folosință a mijloacelor fixe scoase din funcțiune (ambele exemplare);
 - la magazie (depozitul de materiale), pentru descărcarea gestiunii, respectiv înregistrarea în evidență a bunurilor materiale declarate (ambele exemplare);
 - la magazia primitoare, pentru semnare de către gestionar a primirii în gestiune a ansamblelor, subansamblelor, pieselor componente și materialelor rezultate din scoaterea efectivă din funcțiune a mijloacelor fixe și materialelor recuperabile și refolosibile, rezultate din scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau din declararea bunurilor materiale (ambele exemplare);
 - la compartimentul financiar-contabil, pentru verificarea și înregistrarea operațiunilor privind scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, scoaterea din uz a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință sau declararea bunurilor materiale (exemplarul 1);
 - la compartimentul care a făcut propunerile de scoatere din funcțiune, din uz sau de declarare, pentru înregistrare (exemplarul 2).
- Arhivare:**
- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1); la compartimentul care ține evidența mijloacelor fixe (exemplarul 2).

¹⁹⁷ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

e) Proces-verbal de recepție

Entitatea.....

Obiectivul de investiții

.....

Obiectivul supus recepției

.....

Concluzia.....

PROCES-VERBAL DE RECEPȚIE
(Cod 14-2-5)

I. DATE GENERALE

1. Comisia de recepție convocată la data de și-a desfășurat activitatea în intervalul:

II. CONSTATĂRI

În urma examinării documentației prezentate și a cercetării pe teren a lucrărilor executate s-au constatat:

1. Documentația tehnico-economică a fost prezentată comisiei de recepție cu următoarele excepții:

Comisia constată că lista documentației prevăzute mai sus nu împiedică/împiedică efectuarea recepției.

2. Recepția punerii în funcțiune a fost efectuată la data de, iar până la recepția obiectivului de la data punerii în funcțiune au trecut luni.

3. Valoarea lucrărilor supuse recepției conform documentelor de decontare este de lei.

4. La data recepției, nivelul atins de indicatorii tehnico-economici aprobați se prezintă astfel:

5. Următorii factori au influențat nefavorabil realizarea indicatorilor care n-au atins nivelul aprobat:

6. La data recepției se constată următoarele disponibilități de capacități ale utilajelor tehnologice și de spații construite care pot conduce la îmbunătățirea indicatorilor tehnico-economici:

7. S-a constatat că sunt/nu sunt luate măsurile pentru menținerea nivelului aprobat al indicatorilor tehnico-economici în ceea ce privește:

a. asigurarea cu materii prime, materiale, combustibil, energie, apă etc. (se vor arăta cele ce nu sunt asigurate);

b. lucrări conexe, utilități, deserviri etc.;

c. forța de muncă;

d.

III. CONCLUZII

1. Pe baza constatărilor și concluziilor consemnate mai sus, comisia de recepție hotărăște în unanimitate/cu majoritatea de păreri:

SE ADMITE RECEPȚIA OBIECTIVULUI DE INVESTIȚII ȘI SE ACORDĂ CALIFICATIVUL

2. Comisia de recepție stabilește că, pentru menținerea nivelului aprobat al indicatorilor tehnico-economici aprobați și pentru o cât mai bună exploatare a capacităților ce se recepționează, mai sunt necesare următoarele măsuri:

3. Prezentul proces-verbal, care conține file și anexe numerotate cu un total de file, care fac parte integrantă din cuprinsul acestuia, a fost încheiat azi în trei exemplare originale.

	Numele și prenumele	Funcția	Locul de muncă	Semnătura
Președinte				
Membrii:				
Specialiști-consultanți				
Asistenți la recepție				
Secretar				

f) Proces-verbal de recepție provizorie

Entitatea..... Obiectivul de investiții

 Obiectivul supus recepției

 Concluzia.....

PROCES-VERBAL DE RECEPȚIE PROVIZORIE
 (Cod 14-2-5/a)

I. DATE GENERALE

1. Comisia numită de prin pentru recepționarea obiectivului de investiții intitulat și situat în a fost convocată la data de pentru a proceda la recepția provizorie a lucrărilor de construcții-montaj aferente.
 Obiectul (obiectele)/părți de obiect pentru care proiectantul general este antreprenor general este și beneficiar de investiții este
2. Comisia și-a desfășurat activitatea în intervalul
3. Valoarea situației de plată a lucrărilor de construcții-montaj supuse recepției provizorii este de conform anexei.
4. Lucrările de construcții-montaj supuse acestei recepții au fost în prealabil preluate de beneficiar de la antreprenor pe baza procesului-verbal de predare-primire din
5. Valoarea mijloacelor fixe ce se recepționează este de lei.

II. CONSTATĂRI

A. Cu privire la documentația tehnico-economică necesară la recepția provizorie a lucrărilor de construcții-montaj

Comisia consideră că actele prezentate sunt/nu sunt suficiente pentru aprecierea calității lucrărilor și a dispus .

B. Cu privire la îndeplinirea condițiilor pentru prezentare la recepție.

1. Executarea lucrărilor de construcții și instalații cuprinse în devizul general:
 - a. lucrările sunt terminate;
 - b. următoarele lucrări, conform anexei, nu sunt terminate.
2. Efectuarea prealabilă a probelor mecanice și a rodajului mecanic la instalațiile și utilajele tehnologice.
3. Unitățile care condiționează folosirea sau exploatarea obiectului sunt/nu sunt integral asigurate
4. Terminarea lucrărilor aferente spațiilor cu altă destinație inclusă în construcția obiectului supus recepției (în cazul blocurilor de locuințe)

Concluzie: Pe baza constatărilor de la cap. B pct. 1 – 4, comisia constată că sunt/nu sunt îndeplinite condițiile pentru ca obiectul să fie supus recepției. Totodată, comisia hotărăște că lucrările arătate în anexă, ca neexecutate – să fie terminate până la

C. Calitatea lucrărilor realizate.

1. Respectarea prevederilor proiectului (completările și modificările aduse).

În urma examinării lucrărilor executate și a semnalărilor făcute de proiectant, comisia a reținut în anexă următoarele nerealizări ale proiectului – dintre care cele în dreptul cărora au fost prevăzute termene urmează să fie remediate:

Concluzie: Comisia consideră că abaterile de la proiect care sunt consemnate fără fixarea unui termen pentru refacerea lucrărilor, potrivit proiectului, nu influențează comportarea, exploatarea, aspectul și integritatea obiectului.

Lucrările pentru care s-a făcut mențiune în acest sens urmează să fie puse de acord cu prevederile proiectului în termenele specificate.

2. Calitatea soluțiilor constructive și detaliile de execuție folosite în proiect.

În urma examinării lucrărilor și a observațiilor prezentate de executant, au fost reținute în anexă următoarele deficiențe de proiectare care influențează executarea, exploatarea sau funcționarea obiectului, dintre care unele urmează să fie remediate în termenele fixate în dreptul fiecăruia:

Concluzie: Comisia atrage atenția proiectantului că poartă răspunderea pentru consecințele acestei deficiențe și în același timp hotărăște remedierea în contul proiectantului a deficiențelor pentru care a stabilit termen în acest sens.

ANEXE

3. Calitatea execuției lucrărilor.
- Din dispozițiile de șantier, buletinele de încercare a betoanelor și îmbinărilor metalice, procesele-verbale de lucrări ascunse, certificatele de calitate pentru prefabricate și materiale folosite, din constatările scrise ale organelor care au controlat pe parcurs calitatea lucrărilor, precum și din constatările făcute de comisia de recepție la fața locului, rezultă următoarele:
- 3.1. La structura de rezistență
-
- 3.2. La restul lucrărilor de construcții
-
- 3.3. La lucrările de instalații
-
- 3.4. La lucrările de montaj al instalațiilor și utilajelor tehnologice cuprinse în obiect
-
4. Deficiențe ale lucrărilor realizate care se datoresc beneficiarului de investiții
-
5. Alte constatări:
-
-

III. CONCLUZII GENERALE

1. Pe baza constatărilor și concluziilor consemnate mai sus, comisia de recepție cu majoritate/în unanimitate de păreri hotărăște: Admiterea (respingerea) recepției provizorii a lucrărilor de construcții-montaj aferente obiectelor (obiectului)
-
-
-
- care au fost terminate la data de și care fac parte din obiectivul
-
-
2. Perioada de garanție a lucrărilor recepționate aferente fiecărui obiect este de luni (se completează numai în cazul admiterii recepției).
3. Comisia de recepție apreciază că pentru o cât mai bună utilizare a obiectelor/obiectului recepționate mai sunt necesare următoarele măsuri:
-
-
4. Prezentul proces-verbal, conținând file și anexe numerotate cu un total de file, care fac parte integrantă din cuprinsul lui, a fost încheiat azi în trei exemplare originale.

	Numele și prenumele	Funcția	Locul de muncă	Semnătura
Președinte				
Membrii:				
Specialiști-consultanți				
Asistenți la recepție				
Secretar				

ANEXE

g) Încheiere de luare în primire

ÎNCHEIERE DE LUARE ÎN PRIMIRE

Subsemnații pe baza calității și a împuternicirilor menționate în dreptul fiecăruia și ca urmare a prezentului proces-verbal de admitere a recepției provizorii, am procedat azi la predarea, respectiv luarea în primire a obiectului

.....
.....
.....

PREDAT,
Antreprenor general
(denumirea unității, numele,
calitatea, împuternicirea și
semnătura predătorului)

PRIMIT,
Beneficiar de instalații
(denumirea unității, numele,
calitatea, împuternicirea și
semnătura primitorului)

PROCES-VERBAL NR. ...
privind executarea completărilor și remedierilor prevăzute în anexa la procesul-verbal de recepție provizorie a obiectului

Poziție în anexa procesului-verbal de recepție provizorie	Termen prevăzut în anexă	Entitatea care a efectuat remediarea
1	2	3

EXECUTANT,
.....
(Numele, prenumele, funcția)
UNITATEA.....

BENEFICIAR,
.....
(Numele, prenumele, funcția)
Obiectivul de investiții
.....
Obiectivul supus recepției
.....
Concluzia.....

h) Proces-verbal de punere în funcțiune

PROCES-VERBAL DE PUNERE ÎN FUNCȚIUNE
(Cod 14-2-5/b)

I. DATE GENERALE

1. Comisia de recepție convocată la data de și-a desfășurat activitatea în intervalul:

II. CONSTATĂRI

În urma examinării documentației prezentate, a rezultatelor probelor tehnologice și a cercetării pe teren a lucrărilor executate s-a constatat:

1. Documentația tehnico-economică prevăzută în Regulamentul de efectuare a obiectivelor de investiții a fost/nu a fost prezentată integral comisiei de recepție, lipsind:

.....
.....

2. În perioada au fost efectuate probe tehnologice ale utilajelor și instalațiilor aferente capacității pentru exploatarea normală a instalațiilor și utilajelor tehnologice și asigurarea calității produselor, conform documentației tehnico-economice și indicatorilor tehnico-economici aprobați.

3. La data recepției, nivelul atins de indicatorii tehnico-economici aprobați este următorul:

.....

4. Costul lucrărilor și al cheltuielilor pentru efectuarea probelor tehnologice, așa cum rezultă din documentele prezentate, este de lei.

5. Valoarea produselor rezultate în urma probelor tehnologice, care se pot valorifica, este de lei.

6. Valoarea de înregistrare a mijloacelor fixe ce se pun în funcțiune (sau se dau în folosință) este la data recepției de lei.

7. Alte constatări.

III. CONCLUZII

1. Pe baza constatărilor și concluziilor consemnate mai sus, comisia de recepție în unanimitate/cu majoritate de păreri hotărăște:

ADMITEREA RECEPȚIEI PUNERII ÎN FUNCȚIUNE A CAPACITĂȚII:

.....

2. Comisia de recepție stabilește că, pentru o cât mai bună exploatare a capacității puse în funcțiune, mai sunt necesare următoarele măsuri:

.....

.....

.....

3. Prezentul proces-verbal, care conține file și anexe, numerotate cu un total de file, care fac parte integrantă din cuprinsul acestuia, a fost încheiat azi în trei exemplare originale.

	Numele și prenumele	Funcția	Locul de muncă	Semnătura
Președinte				
Membrii:				
Specialiști-consultanți				
Asistenți la recepție				
Secretar				

Principalele informații¹⁹⁸ privind *Procesul-verbal de recepție*, *Procesul-verbal de recepție provizorie* și *Procesul-verbal de punere în funcțiune* fac referire la:

¹⁹⁸ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

- Utilizare:**
- document de înregistrare în evidența operativă și în contabilitate;
 - document de consemnare a stadiului în care se află obiectivul de investiții;
 - document de aprobare a recepției (cod 14-2-5);
 - document de constatare a îndeplinirii condițiilor de recepție provizorie a obiectivului de investiții (cod 14-2-5/a);
 - document de aprobare a recepției provizorii a obiectivului de investiții (cod 14-2-5/a);
 - document de punere în funcțiune a obiectivului de investiții (cod 14-2-5/b);
- Întocmire:**
- de către secretarul comisiei numite pentru recepționarea obiectivului de investiții (în prezența membrilor comisiei care este formată din: președinte, specialiști consultanți, asistenți la recepție), în trei exemplare, la data punerii în funcțiune a mijlocului fix, astfel:
 - *Procesul-verbal de recepție* (cod 14-2-5), pentru mijloacele fixe independente care nu necesită montaj și nici probe tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la data achiziționării lor;
 - *Procesul-verbal de recepție provizorie* (cod 14-2-5/a), pentru utilajele care necesită montaj, dar care nu necesită probe tehnologice, produse cu ciclu lung de fabricație care depășesc un exercițiu financiar/bugetar, realizate pe faze de fabricație, precum clădirile și construcțiile speciale care nu deservește procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la data terminării montajului, respectiv la data terminării construcției;
 - *Procesul-verbal de punere în funcțiune* (cod 14-2-5/b), pentru utilajele și instalațiile care necesită montaj și probe tehnologice, precum și clădirile și construcțiile speciale care deservește procese tehnologice, acestea considerându-se puse în funcțiune la terminarea probelor tehnologice;
- Circulație:**
- la persoanele care fac parte din comisie (exemplarele 1, 2 și 3);
 - la compartimentul care efectuează operațiunea de control financiar preventiv (exemplarul 2);
 - la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea și înregistrarea procesului-verbal de recepție (exemplarele 2 și 3).
- Arhivare:**
- la furnizor (antreprenor): la compartimentul financiar-contabil exemplarele 2 și 3).
 - la beneficiar: la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).

Anexa 3. Documente specifice bunurilor de natura stocurilor

- a) notă de recepție și constatare de diferențe;
- b) bon de predare, transfer, restituire;
- c) bon de consum;
- d) bon de consum (colectiv);
- e) listă zilnică de alimente;
- f) dispoziție de livrare;
- g) aviz de însoțire a mărfii;
- h) fișă de magazie;
- i) fișă de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință;
- j) listă de inventariere;

a) Notă de recepție și constatare diferențe

Entitatea.....						
NOTĂ DE RECEPȚIE ȘI CONSTATARE DE DIFERENȚE						
Nr. document		Data			Factură	
		ziua	luna	anul	Nr.	Aviz de însoțire a mărfii
Subsemnații, membrii comisiei de recepție, am procedat la recepționarea valorilor materiale furnizate de din cu vagonul/auto nr. documente însoțitoare delegat constatându-se următoarele:						
Nr. crt.	Denumirea bunurilor recepționate		U/M	Cantitatea conform documente	Recepționat	
					Cantitate	Pret unitar
Comisia de recepție					Primit în gestiune	
Numele și prenumele			Semnătura		Data	Semnătura

14-3-1A t2

Determinarea cantității pe cântarul nr. s-a făcut prin:				Determinarea calității s-a făcut prin probanr.		
Expeditor Căraș Însoțitor Stația de expediție Stația de destinație Data eliberării Data expedierii Data sosirii Delegații furnizorului (căraș neutru) care au participat la recepție:						
Participanți la recepție						Alte mențiuni
Reprezentant al:	Numele și prenumele	Calitatea	Carte de identitate	Semnătura		
				Diferențe (+/-)		
*)	Denumirea bunurilor recepționate	Cod	U/M	Cantitate	Preț unitar	Valoare

ANEXE

Concluziile comisiei de recepție							
.....							
Punctul de vedere al delegatului furnizorului/cărașului (delegatul neutru)							
.....							

*) Tip document (operație)

Principalele informații¹⁹⁹ privind *Nota de recepție și constatare de diferențe* fac referire la:

Utilizare:

- document pentru recepția bunurilor aprovizionate;
- document justificativ pentru încărcare în gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate;
- se folosește ca **document de recepție obligatoriu** numai în cazul:
 - bunurilor materiale cuprinse într-o factură sau aviz de însoțire a mărfii, care fac parte din gestiuni diferite;
 - bunurilor materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare;
 - bunurilor materiale procurate de la persoane fizice;
 - bunurilor materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;
 - bunurilor materiale care prezintă diferențe la recepție;
 - mărfurilor intrate în gestiunile la care evidența se ține la preț de vânzare.

Întocmire:

- în două exemplare, la locul de depozitare sau în unitatea cu amănuntul, după caz, pe măsura efectuării recepției;
- în trei exemplare, de către comisia de recepție legal constituită, în situația în care la recepție se constată diferențe;
- în cazurile în care nu este obligatorie întocmirea NIR-ului, recepția și încărcarea în gestiune, după caz, și înregistrarea în contabilitate se fac pe baza documentului de livrare care însoțește transportul (factura, avizul de însoțire a mărfii etc.);
- când bunurile materiale sosesc în tranșe, se întocmește câte un formular pentru fiecare tranșă, care se anexează apoi la factură sau la avizul de însoțire a mărfii;
- în condițiile în care nu se înscriu datele valorice în *Nota de recepție și constatare de diferențe*, este obligatoriu ca acestea să se regăsească într-un alt document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a valorii bunurilor;
- în situația în care se constată diferențe la recepție, entitățile trebuie să stabilească prin proceduri proprii informațiile care trebuie să fie înscrise în *Nota de recepție și constatare de diferențe* (exemplu: cantitatea și valoare constatate plus/minus, persoanele care au făcut recepția și alte mențiuni, în funcție de necesități);

Circulație:

- la gestiune, pentru încărcarea în gestiune a bunurilor materiale recepționate (toate exemplarele);
- la compartimentul financiar-contabil, pentru întocmirea formelor privind reglementarea diferențelor constatate (toate exemplarele), precum și pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică, la documentele de livrare (factura sau avizul de însoțire a mărfii);
- la unitatea furnizoare (exemplarul 2) și la unitatea de transport (exemplarul 3), pentru comunicarea lipsurilor stabilite;

Arhivare:

- la compartimentul financiar-contabil;

¹⁹⁹ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

b) Bon de predare, transfer, restituire

Entitatea							
Număr document	Data			Predător	Primitor	Număr comandă	BON DE PREDARE, TRANSFER, RESTITUIRE
	ziua	luna	anul				
Nr. crt.	Denumirea valorilor materiale (inclusiv sortiment, marca, profil, dimensiune)				Cod	U/M	Cantitatea efectivă
							Prețul unitar
							Valoarea
Data și semnatura			Viza CTC (propus mișcarea)		Predător		Primitor

14-3-3A

Principalele informații²⁰⁰ privind *Bonul de predare, transfer, restituire* fac referire la:

Utilizare:

- document justificativ pentru încărcare/descărcare în/din gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate;

Întocmire:

- în două exemplare, pe măsura predării la magazie a produselor, de către secție, atelier etc.; dacă operațiunile de predare-primire a produselor nu pot fi suspendate în timpul inventarierii magaziei de produse finite, comisia de inventariere trebuie să înscrie pe documentul respectiv mențiunea „primit în timpul inventarierii”.
- în situația în care se folosește ca bon de predare la magazie a produselor finite, materialelor refolosibile, semifabricatelor, materialelor nefolosite se întocmește pe măsura predării acestora la magazie, de către secție, atelier etc.;
- în cazul utilizării ca bon de transfer între două gestiuni aflate în incinta entității, bonul de predare, transfer, restituire se întocmește pe măsură ce se efectuează transferul; transferul se efectuează numai între gestiuni din incinta aceleiași entități;
- în cazul gestiunilor dispersate teritorial, se întocmește Aviz de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A);
- în cazul utilizării ca bon de restituire se întocmește pe măsura restituirii la magazie a valorilor materiale.

Circulație:

- la magazia de produse finite, semnându-se de predare de către secție (atelier) și de primire în gestiune de către gestionar (ambele exemplare);
- la compartimentul C.T.C. pentru efectuarea controlului tehnic de calitate, semnându-se pentru certificarea acestui control (ambele exemplare), după caz;
- la compartimentul financiar-contabil pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (exemplarul 1);

Arhivare:

- la compartimentul care urmărește realizarea producției (exemplarul 2)
- la compartimentul financiar-contabil sau persoana care conduce evidența (exemplarul 1);
- la compartimentul care urmărește realizarea producției (exemplarul 2).

²⁰⁰ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

c) Bon de consum

Entitatea					Buc. lansate		BON DE CONSUM
PRODUS/LUCRARE (COMANDA)							
REPER NR.							
DENUMIREA PIESEI NORMA							
Număr document	Data eliberării			Predător	Primitor	Nr. Comandă	
	ziua	luna	anul			Cod produs	
DENUMIREA MATERIALULUI (inclusiv sortiment, marcă, profil, dimensiune)			Cantitatea necesară	Cod	U/M	Cantitatea eliberată	Prețul unitar
Conform normei tehnice			1				
			2	x			x
Înloc.			1				
			2	x			x
Data și semnătura			Șef compartiment		Gestionar		Primitor

14-3-4A

d) Bon de consum colectiv

Entitatea.....				Produs, lucrare (comandă)				BON DE CONSUM COLECTIV	
Număr document	Data			Predător	Primitor	Nr. comandă			
	ziua	luna	anul			Cod produs			
Nr. Crt.	Denumirea materialelor (inclusiv sortiment, marcă, profil, dimensiune)			Cantitatea necesară	Cod	U/M	Cantitatea eliberată	Prețul unitar	Valoarea
Data și semnătura				Șef compartiment		Gestionar		Primitor	

14-3-4/ aA

Principalele informații²⁰¹ privind *Bonul de consum* și *Bonul de consum (colectiv)* fac referire la:

Utilizare:

- document de eliberare din magazie a materialelor;
- document justificativ de scădere din gestiune;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Întocmire:

- în două exemplare, pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din magazie pentru consum, de către compartimentul care efectuează lansarea, pe baza programului de producție și a consumurilor normate, sau de către alte compartimente ale unității, care solicită materiale pentru a fi consumate;
- se poate întocmi într-un exemplar în condițiile utilizării tehnicii de calcul;
- în principiu, se întocmește pe formulare separate pentru materialele din cadrul aceluiași cont de materiale, loc de depozitare și loc de consum;
- în situația în care materialul solicitat lipsește din depozit, se procedează în felul următor:
 - în cazul bonului de consum se completează rubrica cu denumirea materialului înlocuitor,

²⁰¹ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

după ce, în prealabil, pe verso-ul formularului se obțin semnăturile persoanelor autorizate să aprobe folosirea altor materiale decât cele prevăzute în consumurile normate;
- în cazul bonului de consum (colectiv) se taie cu o linie denumirea materialului înlocuit și se semnează de aprobare a înlocuirii, în dreptul rândului respective; după înserierea denumirii materialului înlocuitor se întocmește un bon de consum separat pentru materialul înlocuitor sau se înscrie pe un rând liber în cadrul aceluiași bon de consum.

■ în bonul de consum, coloanele „Unitatea de măsură” și „Cantitatea necesară” de pe rândul 2 se completează în cazul când se solicit și se eliberează din magazie materiale cu două unități de măsură;

■ dacă operațiunile de predare-primire a materialelor nu pot fi suspendate în timpul inventarierii magaziei de materiale, comisia de inventariere trebuie să înscrie pe documentul respectiv mențiunea „predat în timpul inventarierii”.

Circulație: ■ la persoanele autorizate să semneze pentru acordarea vizei de necesitate (ambele exemplare);

■ la persoanele autorizate să aprobe folosirea altor materiale, în cazul materialelor înlocuitoare;

■ la magazia de materiale, pentru eliberarea cantităților prevăzute, semnându-se de predare de către gestionar și de primire de către delegatul care primește materialele (ambele exemplare);

■ la compartimentul financiar-contabil, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (ambele exemplare);

Arhivare: la compartimentul financiar-contabil.

e) Lista zilnică de alimente

Cantitate conform producției realizate

Cantitate consumată

Economii (-) Depășiri (+) cantitative

Valoarea economiilor sau depășirilor

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

E – economii

D – depășiri

Entitatea.....									
LISTĂ ZILNICĂ DE ALIMENTE				Şef compartiment					
Cantina									
Efectiv la masă	Aloc aţie -lei-	Drepturi -lei-	Recapitulaţia cheltuielilor pentru hrană			Mese servite	Dimineaţa *)	Prânz *)	Seara *)
			Economii sau depăsiri de aloc aţie	E	D	Efectiv la hrană			
			De la începutul perioadei (1.I.)			Porţii preparate			
			Pe zi			Distribuite			
			La finele perioadei			Rămase			
			Aprobat,				Vizat, Compartiment financiar-contabil		

ANEXE

Total							
Consum efectiv -lei-						
Regimul	Efectiv	Dimineața	Ora 10	Prânz	Ora 16	Scara	

14-3-4/dA t2

ALIMENTE

Număr document	Data eliberării			Predător	Primitor								
	ziua	luna	anul										
Denumirea	U/M	Cod	Cantitatea		Preț unitar	V	Denumirea	U/M	Cod	Cantitatea		Preț unitar	V
			Solicitată	Eliberată						Solicitată	Eliberată		
							1. TOTAL						
							2. Lista suplimentară nr.						
							3. Alimente restituite cu nota nr.						
							4. Porții rămase						
							5. Ambalaje primite bon nr.						
							6. Ambalaje restituite bon nr.						

Gestionar.

Confirmat,

Calculat,

Principalele informații²⁰² privind *Lista zilnică de alimente* sunt refritoare la:

Utilizare:

- la stabilirea meniurilor zilnice;
- la calculul alocației de hrană și urmărirea încadrării în nivelul acesteia;
- ca document pentru eliberarea din magazie a alimentelor necesare pregătirii hranei;
- ca document justificativ de înregistrare în contabilitate;

Întocmire:

- se întocmește în două exemplare, de către cantinele de pe lângă instituțiile publice (învățământ, sănătate, asistență socială etc.), organizații fără scop patrimonial finanțate din alocații bugetare etc.;
- se completează de către persoana desemnată de ordonatorul de credite sau conducătorul entității, pe baza centralizatorului întocmit pe meniuri;

Circulație:

- la compartimentul financiar-contabil, pentru calculație și viză și pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitatea sintetică și analitică (exemplarul 1);
- la persoana autorizată să aprobe eliberarea alimentelor din magazie;
- la magazia de alimente, pentru eliberarea cantităților de alimente prevăzute și semnare de predare de către gestionar, de primire de către bucătar, precum și de către persoana desemnată să asiste și să confirme predarea-primirea alimentelor (ambele exemplare);
- la blocul alimentar, cantină etc., după caz, pentru urmărirea meniurilor preparate și a meselor servite (exemplarul 2).

Arhivare:

- la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);
- la cantină etc., după caz (exemplarul 2).

²⁰² OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

f) Dispoziție de livrare

Furnizor.....

DISPOZIȚIE DE LIVRARE

Nr.

Data (ziua, luna, anul).....

Veți elibera produsele de mai jos către

prin delegatul cu delegația nr.

B.I./C.I. seria nr. emis de

Nr. crt.	Denumirea produselor	U/M	Cantitatea		Prețul unitar
			Dispusă	Livrată	
0	1	2	3	4	5
Semnătura		Dispus livrarea		Gestionar	Primitor

14-3-5A

Principalele informații²⁰³ privind *Dispoziția de livrare* se referă la:

Utilizare:

- document pentru eliberarea din magazie a produselor, mărfurilor sau a altor valori materiale destinate vânzării, a bunurilor cedate cu titlu gratuit sau acordate pentru stimularea vânzării, după caz;

- document justificativ de scădere din gestiunea magaziei predătoare;

- document de bază pentru întocmirea avizului de însoțire a mărfii sau a facturii, după caz;

- document justificativ de înregistrare în contabilitate;

Întocmire:

- în două exemplare, de către serviciul desfacere;

Circulație:

- la magazie, pentru eliberarea produselor, mărfurilor sau a altor valori materiale și pentru înregistrarea în evidența magaziei, semnându-se de către gestionarul predător pentru cantitățile livrate (ambele exemplare);

- la compartimentul desfacere, pentru înregistrarea bunurilor livrate în evidențele acestuia și pentru întocmirea avizului de însoțire a mărfii sau facturii, după caz (exemplarul 2);

Arhivare:

- la magazie (exemplarul 1);

- la compartimentul desfacere (exemplarul 2) sau compartimentul financiar-contabil, după caz.

²⁰³ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

g) **Aviz de însoțire a mărfii**

Furnizor
 (denumirea, forma juridică)
 Nr. de înmatriculare în Registrul comerțului/anul
 Nr. de înregistrare fiscală
 Sediul (localitatea, str. nr.)
 Județul

Cumpărător
 (denumirea, forma juridică)
 Nr. de înmatriculare în Registrul
 comerțului/anul
 Nr. de înregistrare fiscală
 Sediul (localitatea, str. nr.)
 Județul

AVIZ DE ÎNSOȚIRE A MĂRFII

Nr.
 Data (ziua, luna, anul).....

Nr. crt.	SPECIFICAȚIA (produse, ambalaje etc.)	U.M.	Cantitatea livrată	Prețul unitar (fără T.V.A.) -lei-	Valoarea -lei-
0	1	2	3	4	5
Semnatura și ștampila furnizorului		Date privind expediția		TOTAL:	
		Numele delegatului Buletinul/cartea de identitate seria.....nr. eliberat/ă..... Mijlocul de transportnr. Expedierea s-a efectuat în prezența noastră la data de ora Semnăturile.....		Semnătura de primire	

14-3-6A

Principalele informații²⁰⁴ privind *Avizul de însoțire a mărfii* se referă la:

Utilizare:

- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului, după caz;
- document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz;
- dispoziție de transfer al valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiași entități;
- document de primire în gestiune, după caz;
- document de descărcare din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit.

Întocmire:

- în două sau mai multe exemplare, de către entitățile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau altor valori materiale, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale entității;
- în condițiile în care datele valorice (prețul unitar și valoarea) nu se înscriu în *Avizul de însoțire a mărfii*, aceste date trebuie să se regăsească într-un alt document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a valorii bunurilor;
- în cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiași entități, dispersate teritorial, precum

²⁰⁴ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXIB

și al transportului bunurilor cedate cu titlu gratuit (mostre, bunuri date pentru stimularea vânzării sau testări la locul de desfășurare, premii, materiale promoționale etc.), Avizul de însoțire a mărfii va purta mențiunea „Fără factură”, după caz;

■ pe Avizul de însoțire a mărfii emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terți se face mențiunea „Pentru prelucrare la terți”;

■ În alte situații decât cele prevăzute mai sus se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit Avizul de însoțire a mărfii și nu factura.

Circulation:

■ după caz, la:

- furnizor:

- delegatul unității care face transportul sau al clientului, pentru semnare de primire:

- compartimentul desfacere, pentru înregistrarea cantităților livrate în evidențele acestuia și pentru întocmirea facturii;

- compartimentul financiar-contabil;

- cumpărător;

- magazie, pentru încărcarea în gestiune a produselor, mărfurilor sau altor valori materiale primite, după efectuarea recepției de către comisia de recepție și după consemnarea rezultatelor;

- compartimentul aprovizionare, pentru înregistrarea cantităților aprovizionate în evidența acestuia:

Arhivare:

- compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitatea sintetică și analitică;

■ furnizor:

■ compartimentul desfacere:

■ compartimentul financiar-contabil;

■ cumpărător:

■ compartimentul financiar-contabil.

h) Fișă de magazie

[illegible]

14-3-8

Principalele informații²⁰⁵ privind Fișa de magazie se referă la:

Utilizare: ■ document de evidență a intrărilor, ieșirilor și stocurilor de bunuri materiale;

Întocmire: ■ Într-un exemplar, separat pentru fiecare fel de material și se completează de către:

- compartimentul financiar-contabil la deschiderea fișei (datele din antet) și la verificarea înregistrărilor (data și semnătura de control); în coloana „Data și semnătura de control” semnează și organul de control financiar cu ocazia verificării gestiunii;

- gestionar sau persoana desemnată, care completează coloanele privitoare la intrări, ieșiri și stoc.;

■ se ţin pe fiecare loc de depozitare a valorilor materiale, pe feluri de materiale, ordonate pe conturi, grupe, eventual subgrupe, sau în ordine alfabetică;

²⁰⁵ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

- Circulație:**
Arhivare:

i) Fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

C – cantitatea

S – semnătura

Entitatea..... Secția (locul de folosință).....	FIȘĂ DE EVIDENȚĂ A MATERIALELOR DE NATURA OBIECTELOR DE INVENTAR ÎN FOLOSINȚĂ
Numele și prenumele.....Marca.....Funcția.....	

[illegible]

Principalele informații²⁰⁶ privind Fișa de evidență a obiectelor de inventar în folosință se referă la:

Utilizare: ■ document de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar, date în folosința personalului, până la scoaterea lor din uz;

Întocmire: ■ într-un exemplar, pe măsura dării în folosință a bunurilor, pe fiecare persoană care le primește, de către gestionarul care eliberează obiectele respective sau de către persoana desemnată să țină evidența acestora;

■ se completează în mod diferit, în funcție de organizarea depozitării acestora, și anume:

- când eliberarea obiectelor se face din magazia de obiecte noi direct personalului muncitor, coloanele destinate eliberărilor se completează pe baza bonului de consum, iar coloanele destinate restituirilor, pe baza bonului de restituire;

- când eliberarea se face din magazia de exploatare, atât eliberarea, cât și restituirea obiectelor date în folosință personalului se fac pe bază de semnătură direct în fișă;

- în cazul obiectelor eliberate pe bază de nomenclatoare stabilite pe funcții, care nu se întocmesc decât după restituirea obiectelor uzate, înregistrările în fișa de evidență a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosință se pot face, pentru simplificare, o singură dată, la eliberarea inițială și la restituirea definitivă a obiectelor respective;

Circulație: ■ nu circulă, fiind document de înregistrare;

Arhivare: ■ la compartimentul financiar-contabil.

²⁰⁶ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

j1) Listă de inventariere

Entitatea.....		LISTĂ DE INVENTARIERE						Gestiunea		Pagina				
Magazia.....								Loc de depozitare					
		Data.....												
Nr. crt.	Denumire a bunurilor inventariate	Codul sau numărul de inventar	U/M	Cantități				PREȚ UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ			Valoarea de inventar	Deprecierea	
				Stocuri		Diferențe			Valoarea	Diferențe			Va- loa- rea	Moti- vul (cod)
				Scriptice	Faptice	Plus	Minus			Plus	Minus			
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Numele și prenumele		Comisia de inventariere	Gestionar (responsabil imobilizări corporale)						Contabilitate					
Semnătura														

Entitatea.....						Pag.....	
Gestiunea.....							
LISTĂ DE INVENTARIERE							
Data.....							
Nr. crt.	Cod sau denumire	Inventar factic	Cantitate	Preț	Valoare	Deprecieri	
Comisia de inventariere		Numele și prenumele				Semnătura	

14-3-12b

ANEXE

j2) Listă de inventariere

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

V – valoarea

M – motivul

Entitatea		LISTĂ DE INVENTARIERE					Cestiunea		Pagina	
Magazia		Data.....					Loc de depozitare			
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Cod	U/M	Cantitatea	Preț unitar de înregistrare în contabilitate	Valoarea contabilă	Valoarea de inventar	Deprecierea		
								Valoarea	Motivul	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
	Total pagină	x	x		x					
		Comisia de inventariere	Gestionar			Gestionar *)		Contabilitate		
Numele și prenumele										
Semnătura										

*) se semnează de către gestionarul primitor, în cazul predării-primirii gestiunii

14-3-12/a

Principalele informații²⁰⁷ privind *Lista de inventariere* se referă la:**Utilizare:**

- document pentru inventarierea bunurilor aflate în gestiunile entității;
- document pentru stabilirea lipsurilor și plusurilor de bunuri (imobilizări, stocuri materiale) și a altor valori (elemente de trezorerie etc.);
- document pentru stabilirea lipsurilor și plusurilor de bunuri (imobilizări, stocuri materiale) și a altor valori (elemente de trezorerie etc.);
- document pentru întocmirea Registrului-inventar;
- document pentru determinarea ajustărilor pentru depreciere/pierdere de valoare;
- document centralizator al operațiunilor de inventariere.

Întocmire:

- se întocmește într-un exemplar, la locurile de depozitare, anual sau în situațiile prevăzute de dispozițiile legale, de către comisia de inventariere, pe gestiuni, conturi de valori materiale, eventual grupe sau subgrupe, separat pentru bunurile entității și separat pentru cele aparținând altor entități, aflate asupra personalului entității la data inventarierii, primite pentru prelucrare etc. și se semnează de către membrii comisiei de inventariere și de către gestionar;
- în cazul unei gestiuni colective, cu mai multe schimburi, listele de inventariere se semnează de către toți gestionarii, iar în cazul predării-primirii gestiunii, acestea trebuie semnate atât de persoana (persoanele) care predă (predau) gestiunea, cât și de gestionarul (gestionarii) care primește (primește) gestiunea;
- în cazul bunurilor primite în custodie și/sau consignatie, pentru prelucrare etc., o copie a Listei de inventariere se înaintează entității care deține bunurile respective;
- listele de inventariere întocmite pentru bunurile aparținând altor entități trebuie să conțină, pe lângă elementele comune (felul materialului sau produsului finit, cantitatea, valoarea etc.), numărul și data actului de predare-primire;

Circulație:

- la comisia de inventariere, pentru stabilirea minusurilor, plusurilor și a depreciierilor constatate la inventar, precum și pentru consemnarea în procesul-verbal a rezultatelor inventarierii;
- la gestionar, prin semnarea flecărelor, menționând pe ultima filă a listei de inventariere că toate cantitățile au fost stabilite în prezența sa, că bunurile respective se află în păstrarea și

²⁰⁷ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

răspunderea sa;

- la compartimentul financiar-contabil, pentru calcularea diferențelor valorice și semnarea listei de inventariere privind exactitatea soldului scriptic, precum și pentru verificarea calculelor efectuate;

- la conducătorul compartimentului financiar-contabil și la compartimentul juridic, împreună cu procesele-verbale cuprinzând cauzele degradării sau deteriorării bunurilor, inclusiv persoanele vinovate, precum și cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii pentru avizarea propunerilor făcute de către comisia de inventariere;

- la conducătorul unității, împreună cu procesul-verbal al rezultatelor inventarierii, pentru a decide asupra soluționării propunerilor făcute;

- la unitatea căreia îi aparțin valorile materiale primite în custodie, pentru prelucrare etc., în scopul comunicării eventualelor nepotriviri (exemplarul 2).

Arhivare:

- la compartimentul financiar-contabil.

Anexa 4. Documente utilizate în evidența mijloacelor bănești și a decontărilor dintre entitate și terți

- a) chitanța;
- b) chitanță pentru operațiuni în valută;
- c) dispoziție de plată/încasare către casierie;
- d) registru de casă;
- e) registru de casă în valută;
- f) borderou de achiziție;
- g) decont pentru operațiuni în participație.

a) Chitanța

Entitatea	
Codul de identificare fiscală	
Nr. din registrul comerțului	
Sediul (localitatea, str. nr.)	
Județul	
CHITANȚA nr. Data	
Am primit de la	
Adresa	
Suma de adică	
Reprezentând	
Casier,	

14-4-1

b) Chitanța pentru operațiuni în valută

Entitatea				
Cod de identificare fiscală				
Nr. de înregistrare la Oficiul reg. com.				
Sediul (localitatea, str. număr)				
Județul				
CHITANȚĂ PENTRU OPERAȚIUNI ÎN VALUTĂ nr. Data				
Am primit/plătit de la/către				
următoarele sume în valută, reprezentând:				
Felul valutei	Suma în valută		Cursul	C/val în lei
	în cifre	în litere		
Total	x	x	x	
Casier,				

14-4-1/a

ANEXE

Principalele informații²⁰⁸ privind *Chitanța* și *Chitanța pentru operațiuni în valută* se referă la:

- Utilizare:**
- sunt documente justificative de înregistrare în registrul de casă/registrul de casă în valută și în contabilitate a încasărilor și plăților efectuate în numerar (lei/valută), precum și a depunerilor de sume la casieria entității;
 - în condițiile în care sumele înscrise în chitanță sunt aferente livrărilor de bunuri sau prestațiilor de servicii scutite fără drept de deducere conform prevederilor din Codul fiscal, formularul de chitanță este documentul justificativ care stă la baza înregistrării veniturilor în contabilitate;
 - în condițiile utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale, în conformitate cu prevederile legale, documentul în baza căruia se înregistrează în contabilitate veniturile aferente încasărilor zilnice este Raportul fiscal de închidere zilnică, respectiv Registrul special întocmit în condițiile defectării aparatelor de marcat electronice fiscale;
- Întocmire:**
- se întocmește în două exemplare, pentru fiecare sumă încasată de către casierul entității și se semnează de acesta pentru primirea sumei;
- Circulație:**
- la depunător (exemplarul 1), cu ștampila unității; exemplarul 2 rămâne în carnet, fiind folosit ca document de verificare a operațiunilor efectuate în registrul de casă;
- Arhivare:**
- la compartimentul financiar-contabil, după utilizarea completă a carnetului (exemplarul 2).

c) Dispoziție de încasare/plată către casierie

Entitatea.....

DISPOZIȚIE DE*)			CĂTRE CASIERIE		
nr.			din		
Numele și prenumele					
Funcția (calitatea)					
Suma lei					
(în cifre)			(în litere)		
Scopul încasării/plății					
.....					
Semnatura	Conducătorul unității		Compartiment financiar-contabil		

*) se va scrie „ÎNCASARE” sau „PLATĂ”, după caz

1444

Se completează numai pentru plăți	DATE SUPLIMENTARE PRIVIND BENEFICIARUL SUMEI:	
	Actul de identitate	Seria..... nr.
	Am primit suma delei (în cifre)	
	Data	
Semnătura		
CASIER		
Plătit/încasat suma delei (în cifre)		
Data		
Semnătura		

Principalele informații²⁰⁹ privind *Dispoziția de încasare/plată către casierie* se referă la:

- Utilizare:**
- dispoziție pentru casierie, în vederea achitării în numerar a unor sume, potrivit dispozițiilor legale, inclusiv a avansurilor aprobate pentru cheltuieli de deplasare, precum și a diferenței de încasat de către titularul de avans în cazul justificării unor sume mai mari decât avansul primit, pentru procurare de materiale etc.;
 - dispoziție pentru casierie, în vederea încasării în numerar a unor sume care nu reprezintă venituri din activitatea de exploatare, potrivit dispozițiilor legale;
 - document justificativ de înregistrare în registrul de casă și în contabilitate, în cazul plăților în numerar efectuate fără alt document justificativ;

²⁰⁸ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

²⁰⁹ OMFP nr. 2.634/2005, Anexa 2.

ANEXE

- Întocmire:**
- în două exemplare, de către compartimentul financiar-contabil;
 - în cazul utilizării ca dispoziție de plată, când nu există alte documente prin care se dispune plata (ex.: stat de salarii sau lista de avans chenzinal etc.);
 - în cazul utilizării ca dispoziție de plată a avansurilor pentru cheltuielile de deplasare, procurare de materiale etc.;
 - în cazul utilizării ca dispoziție de încasare, când nu există alte documente prin care se dispune încasarea (avize de plată, somații de plată etc.).
- Circulație:**
- la persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză în cazurile prevăzute de lege;
 - la persoanele autorizate să aprobe încasarea sau plata sumelor respective;
 - la casierie, pentru efectuarea operațiunii de încasare sau plată, după caz, și se semnează de casier; în cazul plăților se semnează și de către persoana care a primit suma;
 - la compartimentul financiar-contabil, anexă la registrul de casă, pentru efectuarea înregistrărilor în contabilitate (exemplarul 2);
 - la plătitor (exemplarul 1);
- Arhivare:**
- la compartimentul financiar-contabil, anexă la registrul de casă.

d) Registrul de casă

Entitatea.....				Data			Contul casa
REGISTRUL DE CASĂ				ziua	luna	anul	
Nr. crt.	Nr. act casă	Nr. anexe	Explicații	Încasări		Plăți	
Report/sold ziua precedentă							
De reportat pagina/TOTAL							
Casier,				Compartiment financiar-contabil,			

14-4-7A

Entitatea.....							Contul casa	
REGISTRUL DE CASĂ								
Nr. crt.	Data			Nr. act casă	Nr. anexă	Explicații	Încasări	Plăți
	ziua	luna	anul					
Report/sold ziua precedentă								
De reportat pagina/TOTAL								
Casier,							Compartiment financiar-contabil,	

14-4-7bA

c) Registrul de casă în valută

Entitatea.....				Data				Contul casa					
REGISTRUL DE CASĂ (în valută)				ziua	luna	anul							
Nr. crt.	Nr. act casă	Nr. anexe	Explicații	Încasări				Plăți				Contra-valoarea în lei	
				Felul valutei									
				Cursul									x
			Report/sold ziua precedentă										
			De reportat pagina/TOTAL										
Casier,				Compartiment financiar-contabil,									

14-4-7/aA

Entitatea.....										Contul casa				
REGISTRUL DE CASĂ (în valută)														
Nr. crt.	Data			Nr. act casă	Nr. anexă	Explicații	Încasări				Plăți		Contra-valoarea în lei	
	ziua	luna	anul				Felul valutei							
							Cursul							
						Report/Sold ziua precedentă								
						De reportat pag/TOTAL								
Casier,							Compartiment financiar-contabil,							

14-4-7/cA

Principalele informații²¹⁰ privind *Registrul de casă* și *Registrul de casă în valută* se referă la:

- Utilizare:**
- document de înregistrare operativă a încasărilor și plăților în numerar (lei sau valută), efectuate prin casieria entității;
 - document de stabilire, la sfârșitul fiecărei zile, a soldului de casă;
 - document de înregistrare în contabilitate a operațiunilor de casă;

Întocmire: ■ în două exemplare, manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, zilnic, de către persoanele care au calitatea de casier, pe baza actelor justificative de încasări și plăți;

Circulație: ■ la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea exactității sumelor înscrise și respectarea dispozițiilor legale privind efectuarea operațiunilor de casă (exemplarul 2); exemplarul 1 rămâne la casier;

²¹⁰ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

- Arhivare: ■ la casierie (exemplarul 1);
 ■ la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 2).

f) Borderou de achiziție

Entitatea					
Codul de identificare fiscală					
Numărul de înmatriculare la oficiul registrului comerțului					
Sediul (localitatea, str., număr)					
Județul					
BORDEROU DE ACHIZIȚIE					
nr. data					
Produsul	Cod	U/M	Cantitate	Pret unitar de achiziție	Valoarea achiziției
TOTAL	x	x		x	

14-4-13

Semnatura achizitorului,

Semnatura gestionarului,

Principalele informații²¹¹ privind *Borderoul de achiziție* se referă la:

- Utilizare:** ■ document de înregistrare în gestiune a bunurilor cumpărate de la persoane fizice;
 ■ document justificativ de înregistrare în contabilitate a valorii bunurilor cumpărate;
 ■ document pentru justificarea sumelor primite ca avans spre decontare pentru achiziții sau pentru decontarea sumelor plătite pentru achiziții de la persoane fizice;
- Întocmire:** ■ în două exemplare de către persoana care efectuează aprovizionarea cu bunuri de pe piața românească, de la producătorii individuali sau de la alte persoane fizice, în momentul achiziției;
 ■ se semnează de către persoana care face achizițiile respective și de către gestionarul care primește bunul;
- Circulație:** ■ la gestiune, pentru semnarea de primire a bunurilor și întocmirea Notei de recepție și constatare de diferențe (ambele exemplare), după caz;
 ■ la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);
 ■ rămâne în carnet (exemplarul 2);
- Arhivare:** ■ la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);
 ■ la delegatul achizitor (exemplarul 2).

²¹¹ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

g) Decont pentru operațiuni în participatie

Entitatea emitentă	Entitatea destinatară
Codul de identificare fiscală.....	Codul de identificare fiscală.....
Numărul de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului.....	Numărul de înregistrare la Oficiul Registrului Comerțului.....
Sediul (localitate, str., număr).....	Sediul (localitate, str., număr).....
Județul.....	Județul.....

DECONT PENTRU OPERAȚIUNI ÎN PARTICIPAȚIE

nr. data

[illegible]

144-14

Conducătorul unității,
L.S.

Conducătorul compartimentului financiar-contabil

Principalele informații²¹² privind *Decontul pentru operațiuni în participatie* se referă la:

Utilizare:

- se utilizează în toate domeniile de activitate în care se efectuează operațiuni în participație;
- servește ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile și veniturile realizate din operațiuni în participație, precum și sumele virate între asociați;

Întocmire:

- se întocmește de către entitatea care ține contabilitatea asocierii în participație, lunar, pe fiecare asociat, cu veniturile și cheltuielile ce revin acestuia, pentru înregistrarea în contabilitatea proprie, potrivit cotelor prevăzute în contractele de asociere încheiate;
- cheltuielile și veniturile vor fi grupate pe conturi din clasele de conturi de cheltuieli și venituri, potrivit planului de conturi aplicabil;
- în decont se înscriu și alte transferuri, reprezentând valoarea mijloacelor bănești, a profitului realizat, amortizarea mijloacelor fixe și alte sume rezultate din operațiunile în participație.

Circulație:

- exemplarul 1 – la beneficiar, la compartimentul financiar-contabil;
- exemplarul 2 - la compartimentul care ține contabilitatea operațiunilor în participație și care întocmește decontul;

Arhivare:

- la beneficiar, la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1);
- la emitent, la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 2).

²¹² OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

Anexa 5. Documente utilizate în evidența salariilor și a altor drepturi de personal

- a) statul de salarii;
- b) ordin de deplasare (delegație);
- c) ordin de deplasare (delegație) în străinătate (transporturi internaționale);
- d) decont de cheltuieli (pentru deplasări externe);
- e) decont de cheltuieli valutare (transporturi internaționale).

a) Statul de salarii

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

- A – Numele și prenumele (marca)
- B – Salariul de bază
- C – Alte drepturi salariale
- D – Alte drepturi impozabile
- E – Venit brut
- F – Contribuția individuală pentru asigurări sociale
- G – Contribuția pentru asigurări sociale de sănătate
- H – Venit net
- I – Alte contribuții sau cheltuieli deductibile
- J – Deducere personală de bază
- K – Deduceri suplimentare
- L – Venit bază de calcul
- M – Impozit calculat și reținut
- N – Salariul net
- O – Avans
- P – Alte rețineri

Entitatea

STAT DE SALARII pe luna anul

Nr. crt.	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Rest de plată
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	18
Conducătorul unității,							Conducătorul compartimentului financiar-contabil,							Întocmit,			

14-5-1

Principalele informații²¹³ privind *Statul de salarii* se referă la:

- Utilizare:**
- document pentru calculul drepturilor bănești cuvenite salariaților, precum și al contribuțiilor și al altor sume datorate;
 - document justificativ de înregistrare în contabilitate.
- Întocmire:**
- se întocmește lunar, pe baza documentelor de evidență a timpului lucrat efectiv, a evidenței și a documentelor privind reținerile legale, a listelor de avans chenzinal, concediilor de odihnă, a certificatelor medicale etc.;
 - se semnează, pentru confirmarea exactității calculelor, de către persoana care determină salariul cuvenit și întocmește statul de salarii;

²¹³ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

- Circulație:** ■ plățile făcute în cursul lunii, cum sunt: avansul chenzinal, lichidările, indemnizațiile de concediu etc. se includ în statele de salarii, pentru a cuprinde astfel întreaga sumă a salariilor calculate și toate reținerile legale din perioada de decontare respectivă.
- la persoanele autorizate să exercite controlul financiar preventiv și să aprobe plata (exemplarul 1);
- la casieria unității, pentru efectuarea plății avansurilor cuvenite (exemplarul 1), după caz;
- la compartimentul financiar-contabil, ca anexă la exemplarul 2 al registrului de casă, pentru înregistrare în contabilitate (exemplarul 1);
- la compartimentul care a întocmit lista de avans pentru a servi la întocmirea statelor de salarii la sfârșitul lunii (exemplarul 2)
- Arhivare:** ■ la compartimentul financiar-contabil, ca anexă la exemplarul 2 al registrului de casă (exemplarul 1);
- la compartimentul care a întocmit lista de avans chenzinal (exemplarul 2).

b) Ordin de deplasare/delegație

Entitatea	Depus decontul (numărul și data)
ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE) nr.	
DI./D-naavând funcția de este delegat pentrula..... Durata deplasării de la la Se legitimează cu.....	
Data.....	Semnătura conducătorului entității,

14-5-4

Ziua și ora plecării.....	Avans spre decontare:		
Ziua și ora sosirii.....	- primit		la
Data depunerii decontului.....	plecare.....	lei	
Penalizări calculate.....	- primit	în	timpul
	deplasării.....	lei	
	TOTAL.....lei		
CHELTUIELI EFECTUATE CONFORM DOCUMENTELOR ANEXATE			
Felul actului și emitentul	Nr. și data actului		Suma
TOTAL CHELTUIELI			
Diferența de restituit s-a depus cu dispoziție de încasare către casierie nr.din.....		Diferența de primit/restituit lei.....	
Aprobat conducătorul entității,	Verificat decont,	Șef compartiment,	Titular,

Principalele informații²¹⁴ privind *Ordinul de deplasare/delegație* se referă la:

- Utilizare:** ■ dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea pe teritoriul țării;
- document pentru decontarea cheltuielilor efectuate;
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.
- Întocmire:** ■ se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar;

²¹⁴ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

Circulație:

- în cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de către titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie (cod 14-4-4);
- în cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Dispoziție de încasare către casierie (cod 14-4-4).
- la persoana împuternicită să dispună deplasarea, pentru semnare;
- la persoana care efectuează deplasarea;
- la persoanele autorizate ale unității la care s-a efectuat deplasarea, pentru confirmarea sosirii și plecării persoanei delegate;
- la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de către titular, la întoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurării materialelor, stabilindu-se diferența de primit sau de restituit, cu luarea în considerare a eventualelor penalizări și semnătura pentru verificare.
- în cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de către titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie;
- în cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Dispoziție de încasare către casierie;
- la persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză;
- la conducătorul unității, pentru aprobarea cheltuielilor efectuate;

Arhivare:

- la compartimentul financiar-contabil.

c) Ordin de deplasare/delegație în străinătate

Entitatea

ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE) ÎN STRĂINĂTATE

(transporturi internaționale)

nr.

DI/Dna (Numele, prenumele și funcția)

se deplasează încu autovehiculul nr.

marca pentru

..... conform comenzii nr. emisă de

..... locul de încărcare locul de descărcare pleacă la

..... anul se înapoiază la terminarea cursei sau marșrutei

Nr. km. parcurși	Relația		Relația		Relația	
Km dus-întors conform marșrutei						
Km pentru redirijare						
Total km						
Avans în valută se acordă pentru	Valută	Lei	Valută	Lei	Valută	Lei
1. Diurnă						
2. Cheltuieli de deplasare						
Total						
Diferența de restituit s-a depus cu chitanța nr. din..... Casier.....			Diferența de primit/restituit lei.....			
Aprobat conducătorul entității,			Verificat decont,		Șef compartiment,	Titular avans,

14-5-4 /a

ANEXE

Principalele informații²¹⁵ privind *Ordinul de deplasare/delegație în străinătate* se referă la:

- Utilizare:**
- dispoziție către conducătorii auto să efectueze transporturi în străinătate cu autovehiculele entității;
 - document de stabilire a avansului în valută, pentru deplasările conducătorilor auto care urmează să efectueze transporturi în străinătate, pe baza căruia aceștia ridică avansul de la casierie;
 - document pentru justificarea valutei ridicate de la casierie, precum și a valutei de restituit la înapoiere în țară;
 - document justificativ de înregistrare în registrul de casă (în valută) și în contabilitate.
- Întocmire:**
- la unitățile care efectuează transporturi în străinătate, în două exemplare, pentru fiecare deplasare, de către sectorul de exploatare și se semnează de către șeful sectorului pentru confirmarea realității datelor și exactității calculelor din ordinul de deplasare;
- Circulație:**
- la conducătorul unității, pentru semnare (ambele exemplare);
 - la persoana autorizată să exercite controlul financiar preventiv, pentru viză (ambele exemplare);
 - la conducătorii auto care urmează să efectueze deplasarea, pentru semnare, pe ambele exemplare, de primire a avansurilor în valută, reținând exemplarul 1, care urmează să fie atașat la Decontul de cheltuieli valutare (transporturi internaționale) (cod 14-5-5/a);
 - la casierul unității care semnează pentru plata sumei în valută (ambele exemplare) și efectuează înregistrarea sumelor plătite în registrul de casă (în valută);
- Arhivare:**
- la compartimentul financiar-contabil.

d) Decontul de cheltuieli

Entitatea.....

Nr.dîn.....

Titularul

DECONT DE CHELTUIELI (pentru deplasări externe)

I. AVANSURI ÎN VALUTĂ		Țara		Țara		Țara		Total
A.	Primate de la:	Valută	Lei	Valută	Lei	Valută	Lei	Lei
-	Bancă							
-	Casierie							
	Total							
B.	Sume depuse la:							
-	Bancă							
-	Casierie							
-	Total							
C.	Rest de justificat							
D.	Sume decontate							
E.	Diferențe							
-	de restituit							
-	de primit							
II. AVANSURI ÎN LEI				1. Diferența de restituit				
				- Contravaloarea valutei primite și nedecontate				
A. Sume primite - Total								
-	bilete călătorie			- diferența până la limita de recuperare legal stabilită				
-	surplus bagaj							
B. Sume decontate - Total				- penalități pentru depunerea cu întârziere a valutilor neutilizate				
-	bilete de călătorie							
-	surplus bagaj			- penalități pentru depunerea cu întârziere a decontului				
-	taxă aeroport							

²¹⁵ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

C. Sume de recuperat		2. Diferența de primit	
		- contravaloarea în lei a valutei depuse în plus	
		- cheltuieli în lei neprimite în avans	
Aprobat conducătorul entității,	Verificat decont,	Șef compartiment,	Titular avans,

14-5-5

e) Decontul de cheltuieli valutare (transporturi internaționale)

Entitatea						
Titularii de avans (Numele, prenumele și funcția)						
Autovehiculul nr.marca.....						
Cursa s-a efectuat în perioada.....						
DECONT DE CHELTUIELI VALUTARE (transporturi internaționale) nr.din data.....						
Nr. km. parcurși	Relația		Relația		Relația	
Km dus-întors conform marșrutei						
Km pentru redirijare						
Total km						
Avansul acordat	Valută	Lei	Valută	Lei	Valută	Lei
- prin casierie						
- împrumuturi						
Total avans						
Total cheltuieli						
Diferența de restituit s-a depus cu Dispoziția de încasare nr. din..... Casier.....			primit Diferența de restituit			
Aprobat conducătorul entității,			Verificat decont,		Șef compartiment,	
					Titular avans,	

14-5-5/a

Principalele informații²¹⁶ privind *Decontul de cheltuieli (pentru deplasări externe)/Decontul de cheltuieli valutare (transporturi internaționale)* se referă la:

- Utilizare:**
- documente pentru decontarea cheltuielilor efectuate (în valută și în lei), cu ocazia deplasării în străinătate;
 - documente pentru stabilirea diferențelor de primit de la titularul de avans sau de achitat acestuia;
 - documente justificative de înregistrare în registrul de casă (în valută) și în contabilitate.
- Întocmire:**
- se întocmesc într-un exemplar, de către persoana care urmează a efectua deplasarea în vederea justificării cheltuielilor efectuate pe întreaga durată a deplasării;
 - în cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Chitanță pentru operațiuni în valută (cod 14-4-1/a) sau Dispoziție de încasare către casierie (cod 14-4-4), după caz;
- Circulație:**
- la persoanele autorizate să verifice legalitatea actelor justificative de cheltuieli, exactitatea calculelor privind sumele decontate la întoarcerea din deplasare și calculul eventualelor penalizări de întârziere, care semnează de verificare;
 - la persoanele autorizate să exercite controlul financiar preventiv și să aprobe plata diferenței în cazul în care, la decontarea sumelor primite pentru efectuarea deplasării, suma cheltuielilor efective depășește avansul primit;
 - la casieria unității pentru plata diferenței, caz în care titularul de avans semnează pentru

²¹⁶ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

primirea diferenței respective, fără a se mai întocmi document distinct;

- în cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Chitanță pentru operațiuni în valută (cod 14-4-1/a) sau Dispoziție de încasare către casierie (cod 14-4-4), după caz;

Arhivare:

- la compartimentul financiar-contabil.

Anexa 6. Documente financiar-contabile pentru contabilitatea generală

- a) nota de debitare-creditare;
b) nota de contabilitate;
c) fișa de cont pentru operațiuni diverse;
d) balanța de verificare cu patru, cinci și șase egalități.

a) Nota de debitare-creditare

[illegible]

146-1A

Intocmit,

Compartiment financiar-contabil,

Principalele informații²¹⁷ privind Nota de debitare-creditare se referă la:

Utilizare: ■ document de înregistrare a operațiunilor de decontare intervenite între entitate și subunități care țin contabilitate proprie și între subunități ale aceleiași entități care țin contabilitate proprie;

- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Întocmire: ■ se întocmește în două exemplare, de către compartimentul financiar-contabil, pe baza documentelor justificative care stau la baza operațiunii.

Circulație: ■ la conducătorul compartimentului financiar-contabil sau înlocuitorul său, pentru semnare (ambele exemplare);

- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrare (exemplarul 2);

■ la unitatea sau subunitatea care participă la operațiunea de decontare, pentru înregistrare (exemplarul 1).

Arhivare: ■ la compartimentul financiar-contabil al părților participante la operațiunea de decontare (exemplarul 1 la destinatar și exemplarul 2 la emitent).

²¹⁷ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

b) Notă de contabilitate

Entitatea.....				Nr. document		Data		
NOTĂ DE CONTABILITATE						ziua	luna	anul
Nr. crt.	Explicații	Simbolul conturilor						
		Debitoare		Creditoare		Suma		
TOTAL								

Intocmit,

Verificat,

14-6-2A

Principalele informații²¹⁸ privind *Nota de contabilitate* se referă la:

Utilizare: ■ document justificativ de înregistrare în contabilitatea sintetică și analitică, de regulă pentru operațiunile care nu au la bază documente justificative (stornări, repartizare profit, constituire provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare etc.).

Întocmire: ■ într-un exemplar, de către compartimentul financiar-contabil;

Circulație:

- la persoana autorizată să verifice și să semneze documentul;
- la persoana care asigură contabilitatea sintetică și analitică în cadrul compartimentului financiar-contabil;

Arhivare: ■ la compartimentul financiar-contabil.

²¹⁸ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

c1) Fișa de cont pentru operații diverse

[illegible]

14-6-22

Intocmit,

c2) Fișă de cont pentru operațiuni diverse

[illegible]

146-223

Intocmit,

Principalele informații²¹⁹ privind *Fișa de cont pentru operațiuni diverse* se referă la:

Utilizare:

- la ținerea contabilității analitice a conturilor de clienți, debitori, furnizori, creditori etc.;
- la ținerea contabilității sintetice a operațiunilor economico-financiare.

Întocmire: ■ într-un exemplar, pentru fiecare client, debitor, furnizor sau creditor și se sortează pe conturi analitice;

■ În cazul în care se utilizează pentru ținerea contabilității sintetice a operațiunilor economico-financiare, fișele de cont se deschid pentru fiecare cont sintetic de gradul I care nu se desfășoară pe conturi sintetice de gradul II, precum și pentru conturile de gradul II prevăzute în planul de conturi aplicabil.;

- se completează la începutul exercițiului financiar, pe baza soldurilor de la sfârșitul exercițiului financiar precedent, iar în cursul exercițiului financiar, pe baza documentelor justificative referitoare la operațiunile intervenite;

■ la sfârșitul fiecărei perioade, în fișele analitice se totalizează rulajele pe perioada respectivă și cumulat de la începutul anului, în vederea întocmirii balanței de verificare a conturilor analitice sau a situațiilor de solduri, iar în fișele de cont sintetic se face totalul cumulat al rulajului pe debit și credit, precum și soldul contului, în vederea întocmirii balanței de verificare a conturilor sintetice.

Circulație: ■ nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă;

Arhivare: ■ la compartimentul financiar-contabil.

²¹⁹ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

d1) Balanța de verificare cu patru egalități

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

A – Debitoare

B - Creditoarc

[illegible]

14-6-30

Intocmit,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

d2) Balanța de verificare cu patru egalități

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

A – Debitoare

B – Creditoare

[illegible]

14-6-30/A

Intocmit,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

d3) Balanța de verificare cu cinci egalități

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

A – Debitoare

B – Creditoare

[illegible]

ANEXE

[illegible]

14-6-30/a

Intocmit,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

d4) Balanța de verificare cu cinci egalități

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

A – Debitoare

B – Creditoare

[illegible]

14-6-30.b1

Intocmit.

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

d5) Balanta de verificare cu cinci egalități

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

A – Debitoare

B – Creditoare

[illegible]

14-6-30. b2

Intocmit,

Conducătorul compartimentului financiar-contabil,

ANEXE

d6) Balanța de verificare cu șase egalități

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

A – Debitoare

B – Creditoare

[illegible]

14-6-30/b

Intocmit,

Conducătorul compartimentului
financiar-contabil,

d7) Balanța analitică a stocurilor

Semnificatia coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

A – Debitoare

B – Creditoare

[illegible]

14-6-30.c

Intocmit

Verificat.

Principalele informații²²⁰ privind *Balanța de verificare* se referă la:

Utilizare:

- verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate;
- controlul concordanței dintre contabilitatea sintetică și analitică;
- întocmirea situațiilor financiare și raportărilor contabile stabilite potrivit legii.

Întocmire: ■ se întocmește într-un singur exemplar, cel puțin anual, la încheierea exercițiului financiar, la termenele de întocmire a situațiilor financiare, a raportărilor contabile, precum și la finele perioadei pentru care entitatea trebuie să întocmească declarația privind impozitul pe

²²⁰ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

ANEXE

profit/venit, potrivit legii;

■ cuprinde următoarele elemente: simbolul și denumirea conturilor; soldurile inițiale debitoare și creditoare; totalul sumelor debitoare și creditoare ale lunii precedente, după caz; rulajele curente debitoare și creditoare; totalul rulajelor debitoare și creditoare, după caz; totalul sumelor debitoare și creditoare; soldurile finale debitoare sau creditoare;

■ bilanța de verificare la 1 ianuarie se completează cu soldurile finale debitoare și creditoare ale lunii decembrie a anului precedent;

■ pentru conturile analitice se poate întocmi numai situația soldurilor;

■ la instituțiile publice, bilanțele de verificare sintetice se întocmesc lunar, iar bilanțele de verificare analitice, cel târziu la sfârșitul trimestrului pentru care se întocmesc situațiile financiare.

Circulație: ■ nu circulă, fiind document de sinteză;

Arhivare: ■ la compartimentul financiar-contabil.

Anexa 7. Documente financiar-contabile specifice altor activități

- a) situația activelor gajate sau ipotecate;
- b) situația bunurilor sechestrate;
- c) decizie de imputare;
- d) angajament de plată.

a) Situația activelor gajate sau ipotecate

Entitatea.....

SITUAȚIA ACTIVELOR GAJATE SAU IPOTECATE

la data de.....

Semnificația coloanelor din tabelul de mai jos este următoarea:

A – Valoarea totală a contractului

B – Perioada contractului

C – Denumirea creditorului

Nr. crt.	Denumirea/codul activului gajat sau ipotecat	Caracteristici	Cantitate	Preț	Valoare totală	Nr. și data încheierii contractului	A	B	C
1	2	3	4	5	6=4x5	7	8	9	10

Cod 14-8-1

Întocmit,

Verificat,

b) Situația bunurilor sechestrate

Entitatea.....

SITUAȚIA BUNURILOR SECHESTRATE

la data de.....

Nr. crt.	Denumirea/codul activului sechestrat	Caracteristici	Cantitate	Preț	Valoare totală	Valoarea sechestrului
1	2	3	4	5	6=4x5	7

14-8-1/a

Verificat,

Întocmit,

Principalele informații²²¹ privind Situația activelor gajate sau ipotecate și Situația bunurilor sechestrate se referă la:

Utilizare: ■ se utilizează ca jurnale auxiliare pentru ținerea contabilității angajamentelor asumate de către entitate, reflectând eventuala datorie a entității față de terți, generată de angajamentele sumate.

Întocmire: ■ într-un exemplar sau în mai multe exemplare, după necesități, pe măsura încheierii contractelor care au la bază active gajate sau ipotecate, respectiv după încheierea procesului-verbal de sechestrul de către executorul fiscal;

Circulație: ■ nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă;

Arhivare: ■ la compartimentul financiar-contabil.

²²¹ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

c) Decizia de imputare

Unitatea

DECIZIE DE IMPUTARE

nr. din data de

Având în vedere actul de constatare (proces-verbal, referat etc.) nr. din data de întocmit de în calitate de din care rezultă că s-a produs o pagubă în valoare de lei reprezentând.....

Paguba s-a produs în perioada fiind adusă la cunoștința conducerii prin actul de constatare sus-arătat.

Răspunzătoare pentru producerea pagubei se fac persoanele care, în perioada analizată, au lucrat la gestiunea verificată.....

Având în vedere temeiurile de drept și de fapt care determină angajarea răspunderii materiale, valoarea totală a pagubei de lei se suportă de persoanele vinovate, după cum urmează:

lei de domnul(a)

lei de domnul(a)

lei de domnul(a)

lei de domnul(a)

Calculul s-a făcut așa cum rezulta din actul de constatare.

În nota(ele) explicativă(e) dată(e) cu ocazia constatării pagubei, domnul(a).....

14-8-2 t2

(verso)

..... a susținut că

Sustinerile s-au dovedit neîntemeiate deoarece:

În baza prevederilor legale

DECIDE:

Se impută d-lui (d-nei), având funcția de locul de muncă

domiciliat în, suma de lei, adică

Conducătorul unității,

Viză de control
financiar preventiv,

Viză
Compartiment juridic,

DOVADA DE COMUNICARE

Subsemnatul domiciliat în am primit decizia de imputare nr. din data de emisă de în valoare de lei

(în cifre și litere)

Semnătura,

Data

Principalele informații²²² privind *Decizia de imputare* se referă la:

- Utilizare:** ■ document de imputare a valorii pagubelor produse;
 ■ titlu executoriu din momentul comunicării;
 ■ document de înregistrare în contabilitate.
- Întocmire:** ■ în două exemplare sau în mai multe exemplare, în funcție de numărul persoanelor răspunzătoare pentru paguba produsă, pe baza actelor de constatare (proces-verbale, referate etc.) și se semnează de către conducătorul unității, cu viza de control financiar preventiv și viza compartimentului juridic;
- Circulație:** ■ la persoana desemnată pentru acordarea vizei de control financiar-preventiv (toate exemplarele);
 ■ la compartimentul juridic, pentru vizare asupra legalității și realității;
 ■ la conducătorul unității, pentru semnare (ambele exemplare);
 ■ la persoana (sau persoanele) răspunzătoare de paguba adusă unității pentru semnare de luare la cunoștință și de imputare (ambele exemplare);
- Arhivare:** ■ la compartimentul financiar-contabil (exemplarul 1).

d) Angajament de plată

ANGAJAMENT DE PLATĂ

Subsemnatul domiciliat în str. nr. bloc sc. et. apart. jud./sector posesor al actului de identitate seria nr. emis de sub nr. în anul având funcția de la unitatea
 luând cunoștință de faptul că prin s-a constatat că din vina mea am produs unității o pagubă de lei provenită din
 îmi iau angajamentul de a plăti această sumă unității pagubite astfel
 Prezentul angajament l-am luat în conformitate cu
 În cazul nerespectării angajamentului de plată, se va proceda la executarea silită.

Dat astăzi

Semnat în fața noastră,
 Calitatea
 Semnătura

Semnătura,

14-8-2/a

Principalele informații²²³ privind *Angajamentul de plată* se referă la:

- Utilizare:** ■ titlu executoriu pentru recuperarea pagubelor;
 ■ titlu executoriu pentru executarea silită, în caz de nerespectare a angajamentului;
 ■ angajament de plată a unei sume ce reprezintă o pagubă adusă entității.
- Întocmire:** ■ într-un exemplar, de către persoana care își ia angajamentul, în condițiile în care există documente din care rezultă pagube sau alte obligații de plată (proces-verbal de control, proces-verbal al comisiei de inventariere, referat de rebut sau alte documente);
- Circulație:** ■ pentru semnare, la persoana în fața căreia s-a luat angajamentul (organ de control, juriconsult sau alte persoane desemnate în acest scop);
- Arhivare:** ■ la compartimentul financiar-contabil.

²²² OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

²²³ OMFP nr. 2.634/2015, Anexa 2.

Anexa 8. Planul de conturi general²²⁴

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI, PROVIZIOANE, ÎMPRUMUTURI ȘI DATORII ASIMILATE

10. Capital și rezerve

101. Capital^{*4)}

- 1011. Capital subscris nevărsat (P)
- 1012. Capital subscris vărsat (P)
- 1015. Patrimoniul regiei (P)
- 1016. Patrimoniul public^{*5)} (P)
- 1017. Patrimoniul privat^{*6)} (P)
- 1018. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (P)

103. Alte elemente de capitaluri proprii

- 1031. Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii (P)
- 1033. Diferențe de curs valutar în relație cu investiția netă într-o entitate străină^{*7)} (A/P)
- 1038. Diferențe din modificarea valorii juste a activelor financiare disponibile în vederea vânzării și alte elemente de capitaluri proprii^{*8)} (A/P)

104. Prime de capital

- 1041. Prime de emisiune (P)
- 1042. Prime de fuziune/divizare (P)
- 1043. Prime de aport (P)
- 1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni (P)

105. Rezerve din reevaluare (P)

106. Rezerve

- 1061. Rezerve legale (P)
- 1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)
- 1068. Alte rezerve (P)

107. Diferențe de curs valutar din conversie^{*9)} (A/P)

108. Interese care nu controlează^{*10)}

- 1081. Interese care nu controlează - rezultatul exercițiului financiar (A/P)
- 1082. Interese care nu controlează - alte capitaluri proprii (A/P)

109. Acțiuni proprii

- 1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)
- 1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung (A)
- 1095. Acțiuni proprii reprezentând titluri deținute de societatea absorbită la societatea absorbantă (A)

11. Rezultatul reportat

117. Rezultatul reportat

- 1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)
- 1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29^{*11)} (A/P)
- 1173. Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile (A/P)
- 1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)
- 1175. Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)
- 1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile

²²⁴ *** Cf. OMFP nr. 1802 din 29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, M. Of. al României, Partea I, nr. 963 din 30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.

conforme cu directivele europene (A/P)*¹²⁾

12. Rezultatul exercițiului financiar

- 121. Profit sau pierdere (A/P)
- 129. Repartizarea profitului (A)

14. Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea, cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii

- 141. Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
 - 1411. Câștiguri legate de vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
 - 1412. Câștiguri legate de anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)
- 149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
 - 1491. Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii (A)
 - 1495. Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute (A)
 - 1498. Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (A)

15. Provizioane

- 151. Provizioane
 - 1511. Provizioane pentru litigii (P)
 - 1512. Provizioane pentru garanții acordate Clienților (P)
 - 1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea (P)
 - 1514. Provizioane pentru restructurare (P)
 - 1515. Provizioane pentru pensii și obligații similare (P)
 - 1516. Provizioane pentru impozite (P)
 - 1517. Provizioane pentru terminarea contractului de muncă (P)
 - 1518. Alte provizioane (P)

16. Împrumuturi și datorii asimilate

- 161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni
 - 1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
 - 1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)
 - 1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
 - 1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)
- 162. Credite bancare pe termen lung
 - 1621. Credite bancare pe termen lung (P)
 - 1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)
 - 1623. Credite externe guvernamentale (P)
 - 1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)
 - 1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)
 - 1626. Credite de la trezoreria statului (P)
 - 1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)
- 166. Datorii care privesc imobilizările financiare
 - 1661. Datorii față de entitățile afiliate (P)
 - 1663. Datorii față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)
- 167. Alte împrumuturi și datorii asimilate (P)
- 168. Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate
 - 1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (P)
 - 1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
 - 1685. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate (P)
 - 1686. Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)
 - 1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi și datorii asimilate (P)

169. Prime privind rambursarea obligațiunilor și a altor datorii

1691. Prime privind rambursarea obligațiunilor (A)

1692. Prime privind rambursarea altor datorii (A)

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. Imobilizări necorporale

201. Cheltuieli de constituire (A)

203. Cheltuieli de dezvoltare (A)

205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare (A)

206. Active necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (A)

207. Fond comercial

2071. Fond comercial pozitiv^{*13)} (A)

2075. Fond comercial negativ (P)

208. Alte imobilizări necorporale (A)

21. Imobilizări corporale

211. Terenuri și amenajări de terenuri (A)

2111. Terenuri

2112. Amenajări de terenuri

212. Construcții (A)

213. Instalații tehnice și mijloace de transport

2131. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru) (A)

2132. Aparatură și instalații de măsurare, control și reglare (A)

2133. Mijloace de transport (A)

214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale (A)

215. Investiții imobiliare (A)

216. Active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (A)

217. Active biologice productive (A)

22. Imobilizări corporale în curs de aprovizionare

223. Instalații tehnice și mijloace de transport în curs de aprovizionare (A)

224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale în curs de aprovizionare (A)

227. Active biologice productive în curs de aprovizionare (A)

23. Imobilizări în curs

231. Imobilizări corporale în curs de execuție (A)

235. Investiții imobiliare în curs de execuție (A)

26. Imobilizări financiare

261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)

262. Acțiuni deținute la entități asociate (A)

263. Acțiuni deținute la entități controlate în comun (A)

264. Titluri puse în echivalență^{*14)} (A)

265. Alte titluri imobilizate (A)

266. Certificate verzi amânate (A)

267. Creanțe imobilizate

2671. Sume de încasat de la entitățile afiliate (A)

2672. Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entitățile afiliate (A)

2673. Creanțe față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A)

2674. Dobânda aferentă creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A)

- 2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)
- 2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)
- 2677. Obligațiuni achiziționate cu ocazia emisiunilor efectuate de terți (A)
- 2678. Alte creanțe imobilizate (A)
- 2679. Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate (A)
- 269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare
 - 2691. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
 - 2692. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități asociate (P)
 - 2693. Vărsăminte de efectuat privind acțiunile deținute la entități controlate în comun (P)
 - 2695. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)
- 28. Amortizări privind imobilizările
- 280. Amortizări privind imobilizările necorporale
 - 2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
 - 2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
 - 2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
 - 2806. Amortizarea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)
 - 2807. Amortizarea fondului comercial^{*15)} (P)
 - 2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)
- 281. Amortizări privind imobilizările corporale
 - 2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)
 - 2812. Amortizarea construcțiilor (P)
 - 2813. Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport (P)
 - 2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)
 - 2815. Amortizarea investițiilor imobiliare (P)
 - 2816. Amortizarea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)
 - 2817. Amortizarea activelor biologice productive (P)
- 29. Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor
- 290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale
 - 2903. Ajustări pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare (P)
 - 2905. Ajustări pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
 - 2906. Ajustări pentru deprecierea activelor necorporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)
 - 2908. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări necorporale (P)
- 291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale
 - 2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor și amenajărilor de terenuri (P)
 - 2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor (P)
 - 2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor și mijloacelor de transport (P)
 - 2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)
 - 2915. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare (P)
 - 2916. Ajustări pentru deprecierea activelor corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale (P)
 - 2917. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice productive (P)
- 293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție
 - 2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție (P)
 - 2935. Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare în curs de execuție (P)
- 296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
 - 2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
 - 2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entități asociate și entități controlate în comun (P)
 - 2963. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)

- 2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor de încasat de la entitățile afiliate (P)
- 2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor față de entitățile asociate și entitățile controlate în comun (P)
- 2966. Ajustări pentru pierderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)
- 2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate (P)

CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

30. Stocuri de materii prime și materiale

- 301. Materii prime (A)
- 302. Materiale consumabile
 - 3021. Materiale auxiliare (A)
 - 3022. Combustibili (A)
 - 3023. Materiale pentru ambalat (A)
 - 3024. Piese de schimb (A)
 - 3025. Semințe și materiale de plantat (A)
 - 3026. Furaje (A)
 - 3028. Alte materiale consumabile (A)
- 303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
- 308. Diferențe de preț la materii prime și materiale (A/P)

32. Stocuri în curs de aprovizionare

- 321. Materii prime în curs de aprovizionare (A)
- 322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare (A)
- 323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare (A)
- 326. Active biologice de natura stocurilor în curs de aprovizionare (A)
- 327. Marfuri în curs de aprovizionare (A)
- 328. Ambalaje în curs de aprovizionare (A)

33. Producție în curs de execuție

- 331. Produse în curs de execuție (A)
- 332. Servicii în curs de execuție (A)

34. Produse

- 341. Semifabricate (A)
- 345. Produse finite (A)
- 346. Produse reziduale (A)
- 347. Produse agricole (A)
- 348. Diferențe de preț la produse (A/P)

35. Stocuri aflate la terți

- 351. Materii și materiale aflate la terți (A)
- 354. Produse aflate la terți (A)
- 356. Active biologice de natura stocurilor aflate la terți (A)
- 357. Marfuri aflate la terți (A)
- 358. Ambalaje aflate la terți (A)

36. Active biologice de natura stocurilor

- 361. Active biologice de natura stocurilor (A)
- 368. Diferențe de preț la active biologice de natura stocurilor (A/P)

37. Mărfuri

- 371. Mărfuri (A)

378. Diferențe de preț la mărfuri (A/P)

38. Ambalaje

381. Ambalaje (A)

388. Diferențe de preț la ambalaje (A/P)

39. Ajustări pentru deprecierea stocurilor și producției în curs de execuție

391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)

392. Ajustări pentru deprecierea materialelor

3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)

3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)

393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție (P)

394. Ajustări pentru deprecierea produselor

3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)

3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)

3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)

3947. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole (P)

395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți

3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor și materialelor aflate la terți (P)

3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți (P)

3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți (P)

3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți (P)

3955. Ajustări pentru deprecierea produselor agricole aflate la terți (P)

3956. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor aflate la terți (P)

3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți (P)

3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți (P)

396. Ajustări pentru deprecierea activelor biologice de natura stocurilor (P)

397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)

398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

CLASA 4 – CONTURI DE TERȚI

40. Furnizori și conturi asimilate

401. Furnizori (P)

403. Efecte de plătit (P)

404. Furnizori de imobilizări (P)

405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)

408. Furnizori - facturi nesosite (P)

409. Furnizori - debitori

4091. Furnizori - debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)

4092. Furnizori - debitori pentru prestări de servicii (A)

4093. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)

4094. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)

41. Clienți și conturi asimilate

411. Clienți

4111. Clienți (A)

4118. Clienți incerți sau în litigiu (A)

413. Efecte de primit de la clienți (A)

418. Clienți - facturi de întocmit (A)

419. Clienți - creditori (P)

42. Personal și conturi asimilate

421. Personal - salarii datorate (P)

- 423. Personal - ajutoare materiale datorate (P)
- 424. Prime reprezentând participarea personalului la profit^{*16)} (P)
- 425. Avansuri acordate personalului (A)
- 426. Drepturi de personal neridicate (P)
- 427. Rețineri din salarii datorate terților (P)
- 428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul
 - 4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)
 - 4282. Alte creanțe în legătură cu personalul (A)
- 43. Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate**
- 431. Asigurări sociale
 - 4311. Contribuția unității la asigurările sociale (P)
 - 4312. Contribuția personalului la asigurările sociale (P)
 - 4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
 - 4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)
 - 4315. Contribuția de asigurări sociale (P)
 - 4316. Contribuția de asigurări sociale de sănătate (P)
 - 4318. Alte contribuții pentru asigurările sociale de sănătate^{*1)}
- 436. Contribuția asiguratorie pentru muncă (P)
- 437. Ajutor de șomaj
 - 4371. Contribuția unității la fondul de șomaj (P)
 - 4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj (P)
- 438. Alte datorii și creanțe sociale
 - 4381. Alte datorii sociale (P)
 - 4382. Alte creanțe sociale (A)
- 44. Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate**
- 441. Impozitul pe profit și alte impozite
 - 4411. Impozitul pe profit (P)
 - 4415. Impozitul specific unor activități (P)
 - 4418. Impozitul pe venit^{*17)} (P)
- 442. Taxa pe valoarea adăugată
 - 4423. TVA de plată (P)
 - 4424. TVA de recuperat (A)
 - 4426. TVA deductibilă (A)
 - 4427. TVA colectată (P)
 - 4428. TVA neexigibilă (A/P)
- 444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)
- 445. Subvenții
 - 4451. Subvenții guvernamentale (A)
 - 4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
 - 4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)
- 446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (P)
- 447. Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate (P)
- 448. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
 - 4481. Alte datorii față de bugetul statului (P)
 - 4482. Alte creanțe privind bugetul statului (A)
- 45. Grup și acționari/asociați**
- 451. Decontări între entitățile afiliate
 - 4511. Decontări între entitățile afiliate (A/P)
 - 4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate (A/P)
- 453. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun

- 4531. Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate
- 4538. Dobânzi aferente decontărilor cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun (A/P)
- 455. Sume datorate acționarilor/asociaților
 - 4551. Acționari/Asociați - conturi curente (P)
 - 4558. Acționari/Asociați - dobânzi la conturi curente (P)
- 456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
- 457. Dividende de plată (P)
- 458. Decontări din operațiuni în participație
 - 4581. Decontări din operațiuni în participație - pasiv (P)
 - 4582. Decontări din operațiuni în participație - activ (A)
- 46. Debitori și creditori diverși**
 - 461. Debitori diverși (A)
 - 462. Creditori diverși (P)
 - 463. Creanțe reprezentand dividende repartizate în cursul exercițiului financiar (A)
 - 466. Decontări din operațiuni de fiducie
 - 4661. Datorii din operațiuni de fiducie (P)
 - 4662. Creanțe din operațiuni de fiducie (A)
- 47. Conturi de subvenții, regularizare și asimilate**
 - 471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)
 - 472. Venituri înregistrate în avans (P)
 - 473. Decontări din operațiuni în curs de clarificare (A/P)
 - 475. Subvenții pentru investiții
 - 4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
 - 4752. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
 - 4753. Donații pentru investiții (P)
 - 4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
 - 4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
 - 478. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți (P)
- 48. Decontări în cadrul unității**
 - 481. Decontări între unitate și subunități (A/P)
 - 482. Decontări între subunități (A/P)
- 49. Ajustări pentru deprecierea creanțelor**
 - 490. Ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor
 - 4901. Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente cumpărărilor de bunuri de natura stocurilor (P)
 - 4902. Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente prestărilor de servicii (P)
 - 4903. Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente imobilizărilor corporale (P)
 - 4904. Ajustări pentru deprecierea creanțelor aferente imobilizărilor necorporale (P)
 - 491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți (P)
 - 495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului și cu acționarii/asociații (P)
 - 496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverși (P)

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

- 50. Investiții pe termen scurt**
 - 501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
 - 505. Obligațiuni emise și răscumpărate (A)
 - 506. Obligațiuni (A)

- 507. Certificate verzi primite (A)
- 508. Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate
 - 5081. Alte titluri de plasament (A)
 - 5088. Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament (A)
- 509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt
 - 5091. Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)
 - 5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt (P)

51. Conturi la bănci

- 511. Valori de încasat
 - 5112. Cecuri de încasat (A)
 - 5113. Efecte de încasat (A)
 - 5114. Efecte remise spre scontare (A)
- 512. Conturi curente la bănci
 - 5121. Conturi la bănci în lei (A)
 - 5124. Conturi la bănci în valută (A)
 - 5125. Sume în curs de decontare (A)
 - 5126. Conturi la bănci în lei - TVA defalcat (A)
 - 5127. Conturi la bănci în valută - TVA defalcat (A)
- 518. Dobânzi
 - 5186. Dobânzi de plătit (P)
 - 5187. Dobânzi de încasat (A)
- 519. Credite bancare pe termen scurt
 - 5191. Credite bancare pe termen scurt (P)
 - 5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență (P)
 - 5193. Credite externe guvernamentale (P)
 - 5194. Credite externe garantate de stat (P)
 - 5195. Credite externe garantate de bănci (P)
 - 5196. Credite de la Trezoreria Statului (P)
 - 5197. Credite interne garantate de stat (P)
 - 5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

53. Casa

- 531. Casa
 - 5311. Casa în lei (A)
 - 5314. Casa în valută (A)
- 532. Alte valori
 - 5321. Timbre fiscale și poștale (A)
 - 5322. Bilete de tratament și odihnă (A)
 - 5323. Tichete și bilete de călătorie (A)
 - 5328. Alte valori (A)

54. Acreditiv

- 541. Acreditiv
 - 5411. Acreditiv în lei (A)
 - 5414. Acreditiv în valută (A)
- 542. Avansuri de trezorerie^{*18)} (A)

58. Viramente interne

- 581. Viramente interne (A/P)

59. Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie

- 591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate (P)
- 595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate (P)

596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor (P)

598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate (P)

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60. Cheltuieli privind stocurile

601. Cheltuieli cu materiile prime

602. Cheltuieli cu materialele consumabile

6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare

6022. Cheltuieli privind combustibilii

6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat

6024. Cheltuieli privind piesele de schimb

6025. Cheltuieli privind semințele și materialele de plantat

6026. Cheltuieli privind furajele

6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile

603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

604. Cheltuieli privind materialele nestocate

605. Cheltuieli privind energia și apa

606. Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor

607. Cheltuieli privind mărfurile

608. Cheltuieli privind ambalajele

609. Reduceri comerciale primite

61. Cheltuieli cu serviciile executate de terți

611. Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile

612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile

613. Cheltuieli cu primele de asigurare

614. Cheltuieli cu studiile și cercetările

615. Cheltuieli cu pregătirea personalului

S

62. Cheltuieli cu alte servicii executate de terți

621. Cheltuieli cu colaboratorii

622. Cheltuieli privind comisioanele și onorariile

623. Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate

6231. Cheltuieli de protocol

6232. Cheltuieli de reclamă și publicitate

624. Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal

625. Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări

626. Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații

627. Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate

628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

64. Cheltuieli cu personalul

641. Cheltuieli cu salariile personalului

642. Cheltuieli cu avantajele în natură și tichetele acordate salariaților

6421. Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților

6422. Cheltuieli cu tichetele acordate salariaților

643. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii

644. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit

645. Cheltuieli privind asigurările și protecția socială

- 6451. Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale
- 6452. Cheltuieli privind contribuția unității pentru ajutorul de somaj
- 6453. Cheltuieli privind contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
- 6455. Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările de viață
- 6456. Cheltuieli privind contribuția unității la fondurile de pensii facultative
- 6457. Cheltuieli privind contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate
- 6458. Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială
- 646. Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă

- 65. Alte cheltuieli de exploatare**
 - 651. Cheltuieli din operațiuni de fiducie
 - 6511. Cheltuieli ocazionate de constituirea fiduciei
 - 6512. Cheltuieli din derularea operațiunilor de fiducie
 - 6513. Cheltuieli din lichidarea operațiunilor de fiducie
 - 652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător
 - 654. Pierderi din creanțe și debitori diverși
 - 655. Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale
 - 658. Alte cheltuieli de exploatare
 - 6581. Despăgubiri, amenzi și penalități
 - 6582. Donații acordate
 - 6583. Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital
 - 6584. Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări
 - 6586. Cheltuieli reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale^{*19)}
 - 6587. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente similare
 - 6588. Alte cheltuieli de exploatare

- 66. Cheltuieli financiare**
 - 663. Pierderi din creanțe legate de participații
 - 664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
 - 6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
 - 6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate
 - 665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
 - 6651. Diferențe nefavorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută^{*20)}
 - 6652. Diferențe nefavorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină
 - 666. Cheltuieli privind dobânzile
 - 667. Cheltuieli privind sconturile acordate
 - 668. Alte cheltuieli financiare

- 68. Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare**
 - 681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
 - 6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
 - 6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
 - 6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
 - 6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
 - 6817. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial
 - 6818. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor
 - 686. Cheltuieli financiare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru pierdere de valoare
 - 6861. Cheltuieli privind actualizarea provizioanelor
 - 6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor

financiare

6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante

6865. Cheltuieli financiare privind amortizarea diferențelor aferente titlurilor de stat

6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor și a altor datorii

69. Cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite

691. Cheltuieli cu impozitul pe profit

695. Cheltuieli cu impozitul specific unor activități^{*1b)}

698. Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus^{*21)}

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70. Cifra de afaceri netă

701. Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor

7015. Venituri din vânzarea produselor finite

7017. Venituri din vânzarea produselor agricole

7018. Venituri din vânzarea activelor biologice de natura stocurilor

702. Venituri din vânzarea semifabricatelor

703. Venituri din vânzarea produselor reziduale

704. Venituri din servicii prestate

705. Venituri din studii și cercetări

706. Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii

707. Venituri din vânzarea mărfurilor

708. Venituri din activități diverse

709. Reduceri comerciale acordate

71. Venituri aferente costului producției în curs de execuție

711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse

712. Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție

72. Venituri din producția de imobilizări

721. Venituri din producția de imobilizări necorporale

722. Venituri din producția de imobilizări corporale

725. Venituri din producția de investiții imobiliare

74. Venituri din subvenții de exploatare

741. Venituri din subvenții de exploatare

7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri^{*22)}

7412. Venituri din subvenții de exploatare pentru materii prime și materiale

7413. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli externe

7414. Venituri din subvenții de exploatare pentru plata personalului

7415. Venituri din subvenții de exploatare pentru asigurări și protecție socială

7416. Venituri din subvenții de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare

7417. Venituri din subvenții de exploatare în caz de calamități și alte evenimente similare

7418. Venituri din subvenții de exploatare pentru dobânda datorată

7419. Venituri din subvenții de exploatare aferente altor venituri

75. Alte venituri din exploatare

751. Venituri din operațiuni de fiducie

7511. Venituri ocazionate de constituirea fiduciei

7512. Venituri din derularea operațiunilor de fiducie

7513. Venituri din lichidarea operațiunilor de fiducie

- 754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși
- 755. Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale
- 758. Alte venituri din exploatare
 - 7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
 - 7582. Venituri din donații primite
 - 7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital
 - 7584. Venituri din subvenții pentru investiții
 - 7586. Venituri reprezentând transferuri cuvenite în baza unor acte normative speciale^{*1a)}
 - 7588. Alte venituri din exploatare
- 76. Venituri financiare**
 - 761. Venituri din imobilizări financiare
 - 7611. Venituri din acțiuni deținute la entitățile afiliate
 - 7612. Venituri din acțiuni deținute la entități asociate
 - 7613. Venituri din acțiuni deținute la entități controlate în comun
 - 7615. Venituri din alte imobilizări financiare
 - 762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt
 - 764. Venituri din investiții financiare cedate
 - 7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
 - 7642. Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate
 - 765. Venituri din diferențe de curs valutar
 - 7651. Diferențe favorabile de curs valutar legate de elementele monetare exprimate în valută^{*23)}
 - 7652. Diferențe favorabile de curs valutar din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină
 - 766. Venituri din dobânzi
 - 767. Venituri din sconturi obținute
 - 768. Alte venituri financiare
- 78. Venituri din provizioane, amortizări și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare**
 - 781. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare
 - 7812. Venituri din provizioane
 - 7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor
 - 7814. Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante
 - 7815. Venituri din fondul comercial negativ
 - 7818. Venituri din ajustări pentru deprecierea creanțelor reprezentând avansuri acordate furnizorilor
 - 786. Venituri financiare din amortizări și ajustări pentru pierdere de valoare
 - 7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
 - 7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a activelor circulante
 - 7865. Venituri financiare din amortizarea diferențelor aferente titlurilor de stat

CLASA 8 – CONTURI SPECIALE

80. Conturi în afara bilanțului

- 801. Angajamente acordate
 - 8011. Giruri și garanții acordate
 - 8018. Alte angajamente acordate
- 802. Angajamente primite
 - 8021. Giruri și garanții primite
 - 8028. Alte angajamente primite
- 803. Alte conturi în afara bilanțului
 - 8031. Imobilizări corporale primite cu chirie sau în baza altor contracte similare
 - 8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare

- 8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie
- 8034. Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare
- 8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință
- 8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate
- 8037. Efecte scontate neajunse la scadență
- 8038. Bunuri primite în administrare, concesiune, cu chirie și alte bunuri similare
- 8039. Alte valori în afara bilanțului
- 804. Certificate verzi
- 805. Dobânzi aferente contractelor de leasing și altor contracte asimilate, neajunse la scadență
 - 8051. Dobânzi de plătit
 - 8052. Dobânzi de încasat^{*24)}
- 806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră
- 807. Active contingente
- 808. Datorii contingente
- 809. Creanțe preluate prin cesionare
- 89. Bilanț**
 - 891. Bilanț de deschidere
 - 892. Bilanț de închidere

CLASA 9 – CONTURI DE GESTIUNE^{*25)}

- 90. Decontări interne**
 - 901. Decontări interne privind cheltuielile
 - 902. Decontări interne privind producția obținută
 - 903. Decontări interne privind diferențele de preț

- 92. Conturi de calculație**
 - 921. Cheltuielile activității de bază
 - 922. Cheltuielile activităților auxiliare
 - 923. Cheltuieli indirecte de producție
 - 924. Cheltuieli generale de administrație
 - 925. Cheltuieli de desfacere

- 93. Costul producției**
 - 931. Costul producției obținute
 - 933. Costul producției în curs de execuție

 *1) În acest cont se înregistrează contribuția datorată, potrivit legii, de alte persoane decât angajații, pentru asigurările sociale de sănătate.

*1a) În acest cont se evidențiază veniturile reprezentând transferuri cuvenite în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal.

*1b) Se utilizează pentru evidențierea impozitului specific unor activități, definit potrivit legii.

*4) În funcție de forma juridică a entității se înscrie: capital social, patrimoniul regiei etc.

*5) Acest cont mai apare doar la entitățile care nu au finalizat procedurile legale de transfer al bunurilor de natura patrimoniului public.

*6) Acest cont apare doar la entitățile care dețin, potrivit legii, bunuri de natura patrimoniului privat.

*7) Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

*8) Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

*9) Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

*10) Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

*11) Acest cont apare doar la entitățile care au aplicat Reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001 și până la închiderea soldului acestui cont.

*12) În acest cont se evidențiază eventualele diferențe rezultate din dispozițiile tranzitorii cuprinse în reglementări, în condițiile prevăzute de acestea.

*13) Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.

*14) Acest cont apare numai în situațiile financiare anuale consolidate.

*15) Acest cont apare, de regulă, în situațiile financiare anuale consolidate.

ANEXE

- *16) Se utilizează atunci când există baza legală pentru acordarea acestora.
- *17) Se utilizează pentru evidențierea impozitului pe venitul microîntreprinderilor, definite conform legii.
- *18) În acest cont vor fi evidențiate și sumele acordate prin sistemul de carduri.
- *19) În acest cont se evidențiază cheltuielile reprezentând transferuri și contribuții datorate în baza unor acte normative speciale, altele decât cele prevăzute de Codul fiscal.
- *20) În acest cont nu se înregistrează diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină.
- *21) Se utilizează conform reglementărilor legale.
- *22) Se ia în calcul la determinarea cifrei de afaceri.
- *23) În acest cont nu se înregistrează diferențele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea elementelor monetare care fac parte din investiția netă într-o entitate străină.
- *24) Acest cont se folosește de către entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing.
- *25) Pentru organizarea contabilității de gestiune, folosirea conturilor din aceasta clasa este opțională.

În aceeași colecție au apărut:

Management. Fundamente, studii de caz și metode econometrice,
Ioan Ciobanu

Performanța și eficiența activității bancare,
Alin Marius Andrieș

Moneda, creditul bancar și ciclurile economice,
Jesús Huerta de Soto

Dezvoltarea aplicațiilor orientate obiect pe platforma Java,
Cătălin Strîmbei

Diversitate culturală în management. O abordare interregională,
Angelica-Nicoleta Onea

Competitivitate industrială,
Petrică Corăbieru

Uniunea Europeană și competiția globală,
Roxana Paraschiv

Influența timpului asupra evaluării afacerilor. Analiză. Diagnostic. Evaluare,
Ioan Dumitrean

Costurile de tranzacție – o abordare instituționalistă,
Andreea-Oana Iacobuță

Activitatea bancară și integrarea monetară europeană,
Vasile Cocriș, Elena Sireteanu, Alin Marius Andrieș

Performanță și risc în afaceri. Concepte, metode, aplicații,
Silvia Petrescu

Auditul financiar, de la normele naționale la standardele internaționale,
Ionela-Corina Chersan

Performanța în serviciile de sănătate publică,
Maria Viorica Bedrule-Grigoruță (editor)

*Diagnostic intercultural. Competitivitate organizațională prin mixare culturală
și despre creșterea performanței manageriale prin sinergie interculturală,*
Dumitru Zaiț

Schimburile comerciale internaționale între teorie și realitate,
Liviu-George Maha

Contabilitatea activelor și datoriilor financiare la societățile comerciale,
Maria Carmen Huian

Echilibrul extern în economia deschisă,
Lăcrămioara Juverdeanu

Piețe de capital,
Carmen Corduneanu, Laura Raisa Miloș, Claudiu Boțoc

Impactul politicii de finanțare asupra dezvoltării durabile a întreprinderii.
O abordare financiar-contabilă,
Mihai Carp

Finanțarea firmelor în economiile emergente,
Silviu Ursu

Dinamica economică în viziunea instituționalistă,
Oana-Ramona Socoliuc

Dinamica piețelor de capital emergente,
Delia-Elena Diaconășu

Regimurile cursului de schimb în contemporaneitate. Perspective neolibérale,
Iulian Ihnatov

Monetary, Banking and Financial Issues in Central and Eastern EU Member Countries:
How Can Central and Eastern EU Members Overcome the Current Economic Crisis?
(vol. I),
Angela Roman, Sorin Gabriel Anton (editors)

Monetary, Banking and Financial Issues in Central and Eastern EU Member Countries:
How Can Central and Eastern EU Members Overcome the Current Economic Crisis?
(Vol. II),
Angela Roman, Sorin Gabriel Anton (editors)

Monetary, Banking and Financial Issues in Central and Eastern EU Member Countries:
How Can Central and Eastern EU Members Overcome the Current Economic Crisis?
(Vol. III),
Angela Roman, Sorin Gabriel Anton (editors)

Diversitate culturală în management. O abordare interregională,
ed. a II-a, **Angelica-Nicoleta Onea**

Probleme actuale de economie publică,
Livia Baci, Andreea Iacobuță, Alina Botezat, Mihaela Ifrim

Contabilitate în administrația publică,
Iuliana Georgescu, Leontina Păvăloaia

Gestiunea riscurilor financiare. Abordări teoretice și studii de caz,
ed. a II-a, **Sorin Gabriel Anton**

European Financial and Monetary Integration. Challenges of the Single Currency,
Angela Roman, Irina Bilan (editors)

Capitalul uman în noile democrații,
Cristian C. Popescu

Putere și globalizare,
Cristian C. Popescu

Lecții de economie financiară. Cum și de ce investim?,
Cristian C. Popescu

Auditul intern, de la teorie la practică,
Ionela-Corina Chersan, Cristina-Ionela Precob

Economiile de aglomerare și competitivitatea regională,
Raluca Irina Clipa

Demografia României,
Dănuț-Vasile Jemna

Econometrie. Cu aplicații în R,
Dănuț-Vasile Jemna

Investițiile străine, capitalul uman și creșterea economică,
Laura Diaconu Maxim

Sondajul statistic, ediția a II-a revizuită și adăugită,
Vasile-Dănuț Jemna

Antreprenoriat: înființarea, finanțarea și managementul noilor afaceri,
Sorin Gabriel Anton (coord.),
Daniela-Tatiana Agheorghiesei, Liviu-George Maha, Mihaela Onofrei

Reorganizarea societăților - abordări contabile și juridice,
Iuliana Eugenia Georgescu, Costel Istrate,
Maria Carmen Huian, Mihai-Bogdan Afrăsinei

Ghid pentru angajare 2020+,
Sorin Gabriel Anton (coord.),
Camelia Nicoleta Medeleanu, Mihai-Bogdan Petrișor

Bazele contabilității întreprinderii

IULIANA EUGENIA GEORGESCU
COSTEL ISTRATE • LEONTINA PAVALOAI
DANIELA NEONILA MARDIROS • ROXANA MANUELA DICU
MIHAI CARP • MIHAI-BOGDAN AFRASINEI



Pe parcursul a șapte capitole, lucrarea noastră își propune să prezinte noțiunile de bază pentru contabilitate, punând în evidență atât elementele care țin de cunoașterea științifică, cât și cele care prezintă contabilitatea ca o activitate practică normalizată, aflată într-un permanent proces de transformare. Ea se adresează cu precădere studenților – viitori economiști, dar și celor ce doresc să se familiarizeze cu acest domeniu, pentru a-i sprijini în dobândirea cunoștințelor teoretice și a abilităților practice.



www.editura.uaic.ro



EDITURA UNIVERSITĂȚII „ALEXANDRU IOAN CUZA” DIN IASI